دكتـــــور
محمد محمد مصباح القاضى
استاذ القانون الجنائى المساعد
جامعة القاهرة . بنى سويف

جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة

١٩٩٦

النـاشــر
دار النهضة العربية
للطبع والنشر والتوزيع
٣٢ عبد الخالق ثروت - القاهـرة

مقـــدمـــة

١ـ عرفت جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة منذ نشأ الإلتزام بالضريبة الذى يقع على عا تقه ، شأنها فى ذلك شأن الجريمة التى عرفت منذ وجد القانون.

٢- ويختلف تهرب الممول من الضريبة الذى ينطوى على الغش وبين مجرد تجنب هذه الضريبة . فالتهرب من الضريبة أو الغش الضريبى لا يتحقق إلا بالإلتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدى إلى ضياع حق الدولة فى الضريبة ، كأن يقدم الممول إقراراً كاذباً عن دخله أويمتنع عن دفع ضريبة. أما تجنب الضريبة فيتحقق بعدم قيام الممول بالعمل الذى من شأنه أن يؤدى إلى حصول الواقعة المنشئة لضريبة كأن تفرض الضريبة على إنتاج أو إستهلاك سلعة معينة فيمتنع الممول عن هذا الإنتاج أوالإستهلاك أو يمتنع عن إستيراد السلع الخاضعة للضرائب الجمركية أويمتنع عن زيادة دخله إلى حد معين حتى لا تصيبه الضريبة التصاعدية .

وقد تسنح الفرصة للممول فى أن يحصل على أثرإقتصادى معين بإتباع إحدى وسيلتين فيختار من بينهما الوسيلة التى من شأنها عدم تحميله بالضريبة إطلاقاً أو تحميله بضريبة أقل[١] .

وقد يتم تجنب الضريبة بواسطة الغير إذا أمتنع عن مباشرة الأعمال التى من شأنها أن تؤدى إلى تحميل الممول بعبء الضريبة كأن يقرر إستحقاق الضريبة عند توزيع الشركة إحتياطيها على المساهمين فى صورة نقود ، فتلجأ الشركة إلى توزيع ذلك الاحتياطى عليهم مجاناً فى صورة أسهم تصدرها بقيمة الاحتياطى وقد يكون فى نص القانون فرصة متاحة للممول أوالغير فى تجنب الضريبة كما فى المثال السابق الخاص بتوزيع الشركة على المساهمين[٢] ، وكأن يهب المورث

---

(1) Navatte (B) Lafraude 1. p'habilite en droit fiscal-chronique Dalloz 1951-p. 87

(٢) انظر استاذنا الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية . دار النهضة العربية سنة ١٩٩٠ ص ١٨ .

خلال حياته أمواله إلى ورثته حتى ينالوا تركته خالصة من الضريبة ـــ إذا كان القانون لا يخضع الهبه لضريبة التركات[1] . وقد يعمد المشرع إلى تشجيع الأفراد على عدم مباشرة العمل المؤدى إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة و ذلك بقصد تحقيق أغراض معينة ، كأن يهدف من الضريبة الجمركية الإقلال من طلب السلع الأجنبية للإقبال على السلع الوطنية ، وقد يهدف من وضع ضريبة على إستهلاك سلع معينة تقبل طلبها و الإ نصراف نحو سلع أخرى أكثر توافراً من الاولى .

٣- على أنه يمكن القول بوجه عام – أن تجنب الضريبة يؤدى إلى الإضرار بالخزانة العامة ، فى الحالات التى لا يبغى المشرع تحقيقه مما يدفعه إلى معالجة أسباب النقص فى التشريع الضريبى وسد سبل الفرار فى وجه الممولين .

ولا يقتصر قانون الضريبة على تنظيم الإلتزام بأداء الضريبة المفروض علىعاتق الممول و غيره من الأشخاص ، قاصداً بها منع التهرب من الضريبة بالتحقق من توافر واقعتها المنشئة وضبط وعائها و تنظيم تحصيلها .

ومثال الإلتزامات الأخرى التى قد يفرضها القانون على عاتق الممول ، التزام التاجر بتقديم إقرار بمقدار أرباحه المواد (٣٤، ٣٥، ٣٧ من القانون رقم ١٥٧لسنة١٩٨١) ، وألتزام التاجر الذى وقفت منشأته عن العمل بتبليغ ذلك إلى مصلحة الضرائب فى خلال تسعين يوماً من التاريخ الذى وقف فيه العمل المادة (٣/٢٩) من القانون السابق ذكره .

٤- ويتعين التميز بين التزام الممول بين الضريبة والتزاماتة الأخرى التى يفرضها عليه قانون الضريبة ، فهذه الإلتزامات الأخيرة لا تتوقف على نشوء بدين الضريبة و لا تدور معها وجوداً أو عداماً ، و إنما هى إلتزامات أصلية تقع على عاتق دافعى الضرائب سواء نشأ فى ذمتهم دين الضريبة أو لم ينشأ ، فالتاجر مثلاً من الأشخاص الذين يتحملون ضريبة الارباح التجارية إلا أنه قد لا ينشأ فى ذمته دين الضريبة بسبب عدم تحقيقه ربحاً فى سنته المالية ، ومع ذلك يتعين عليه أن يقدم الإقرار المفروض عليه إلى مصلحة الضرائب ، وعلة ذلك أن الالتزام

---

(١) انظر الدكتور عبد الحكيم الرفاعى ، الدكتور حسين خلاف : مبادئ النظرية العامة للضريبة ـ طبعة ١٩٥٢ ص ١٧٠ ، ١٧١ ، وعلم المالية العامة للدكتور محمد لبيب شقير طبعة ١٩٥٧ ص ٢٢٢ .

بدين الضريبة لا يترتب بمجرد العمل بقـانون الضريبـة ، وأنما يتوقـف علـى تحقيق الواقعه المنشئه لها . بخلاف الالتـزامات الاخرى فالالتـزام بـالاقرار فـى المثـال السابق – فانها تنشأ بمجرد سريان قانون الضريبة ولا تتوقف على تحقيق الواقعة المنشئه لدين الضريبة[١] .

٥ـ والضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منـه فـى التكاليف والأعباء العامة ، بصفة نهائية دون أن يعود عليه نفـع خـاص مقـابل دفـع الضريبة ، فهى عبء مالى يفرض جبراً على الافراد بمـا للدولـة مـن سيادة وسلطة عامة ، وتستخدم حصيلتها لتمويل النفقات العامة ، ومن ثـم تحقيق أهداف الدولـة والمصلحة العامة ، وكذلك فإن الضريبة عبء على الأفراد .

ويعرف البعض الآخر الضريبة بأنها تحصيل الدولة لجزء مـن مـال الفرد جبراً عنه ـ إذا اقتضى الحال ـ لمواجهة الاعباء العامة فيها[٢] .

ويتضح من هذا التعريف للضريبة أنها تقوم على العناصر الآتية : ـ

أولا : أنها مبلغ من المال ، فلا تؤدى الضريبة عيناً، بل أنه إذا أوقعت الإدارة حجزاً إدارياً علـى بعض الأعيـان تنفيذاً لمستحقاتها فإنمـا تهـدف بـه الحصـول علـى قدر الضريبة نقداً من ثمن المحجوزات .

ثانياً : تسدد الضريبة جبراً عن الممول ، أى ليس للممول حـق الخيـار فـى الالتـزام بها أو عدمه .

ثالثـاً : تفرض الدولـة الضريبـة لصـالح المجمـوع ، فالضريبـة تحصـل مـن الممـول وتدخل ضمن الايرادات العامة فى الدولة .

---

(١) انظر الدكتور شريف تكلا ، نظام الضرائب على الدخل فى مصر سنة ١٩٧٩ ، دار الفكر العربى .

(٢) انظر استاذنا الدكتور حسن صادق المرصفاوى : التجريم فى تشريعات الضرائب الطبعة الأولى سنة ١٩٦٣ ، دار المعارف بالأسكندرية ص ١٧ .

خطة الدراسة

ويمكن تقسيم جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة إلى فصلين على الوجـه التالى :

الفصل الاول : نتنـاول فيه ماهيـة الجريمة الضريبية .

الفصل الثانى : ونخصصه لدراسة صور التجريم المضرة بالخزانة العامة

الفصل الأول
ماهية الجريمة الضريبية

تقسيم :

نتناول فى ماهية الجريمة مفهومها ، وطبيعتها ، وشرعيتها :

المبحث الأول
مفهوم الجريمة الضريبية

تعرف الجريمة بوجه عام بأنها فعل أو إمتناع يقرر القانون على إرتكابة عقاباً . وتتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن إعتداء على مصلحة الخزانة الضريبية . وقد نظم القانون فى سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيدها القواعد التى من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها و ضمان تحصيلها ، و فرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد .

ومن قبيل الجرائم التى تستهدف التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة ، وضبط وعائها ، جريمة عدم تقديم الاقرار فى الميعاد[١] ، والإدلاء ببيانات خاطئة ، والإمتناع عن تقديم الدفاتر و الأوراق و المستندات أو إتلافها . أما الجرائم التى تستهدف ضمان تحصيل الضريبة فماثلها عدم دفع الضريبة فى الميعاد ، وإستعمال طرق إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة . وهناك نوع ثالث من الجرائم قصد به ضمان المصلحة الضريبية فى كافة صور الرقابة سواء من حيث التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة أو ضبط وعائها أو ضمان تحصيلها . تلك هى جرائم الدمغة كتحرير أو قبول أوراق بدون سداد الدمغة ، وإستعمال طوابع دمغة سبق إستعمالها ، وجرائم التهرب الجمركى.

ويعرف البعض الجريمة الضريبية بأنها هى كل مخالفة للقوانين الضريبية

---

(١) انظر الدكتور محمد حلمى مراد : النظم الضريبية فى البلاد العربية سنة ١٩٥٨ ص ٥٧

التى تفرض على الممولين عملاً أو إمتناعاً لتحديد وعاء الضريبة[١] . وعيب هذا الرأى أنه يقصر معنى الجريمة الضريبية على مخالفة النصوص الضريبية التى تهدف إلى مجرد تحديد وعاء الضريبة ، دون مراعاة النصوص الضريبية الاخرى التى تكفل الرقابة على حصول الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها .

ويمكن تعريف الجريمة الضريبية بأنها كل عمل أوإمتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على إرتكابه عقاباً[٢] ، وقد ذهب البعض إلى توسيع مدلول الجريمة الضريبية فقال : بإن قانون العقوبات الضريبى هو الذى ينظم مخالفات القوانين الضريبية[٣] ، وأن المقصود بهذه القوانين الأخيرة كل ما ينظم الأعباء الضريبية على إختلاف أنواعها كالضريبة و الرسم . أى أن المصلحة الضريبية فى عرف هذا الرأى لا تقتصر على الضريبة بمعناها الدقيق و أنما تجمعها ثلاث خصائص هى :

الاولى : يفرضها شخص معنوى .

الثانية : أساسها القانونى هو السلطة المطلقة للدولة .

الثالثة : تستخدم كوسيلة لسد الحاجات المالية للشخص المعنوى العام .

ويتعين التمييز بين الجريمة الضريبية و الجريمة المالية ، و علة هذا التمييز هو الفصل بين كل من القانون الضريبى و القانون المالى ، فالعلاقة بين الإثنين هى علاقة الخاص بالعام بحيث يعتبر القانون الضريبى جزءاً من القانون المالى ، لإن الضريبة ليست إلا مصدراً من مصادر الإيرادات العامة[٤] . و مثال الجرائم المالية المنصوص عليها فىالمادة (٦/١٨٧) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وهى التى تتعلق بالشركات و المصارف و المحال و الهيئات والجماعات

---

(1) Roger M. Droit pénal fiscal - Thése - 1904. paris - p. 3 .

(٢) انظر الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٣٦ .

(3) Delogu (Tullio) la Loi pénal et son application cours de doctorat ál'université du caire, 1956. p. 115. N. 34 .

(٤) وقد قضت بذلك محكمة النقض الإيطالية فى ٢٣ مايو سنة ١٩٥١ ، وفى ١٨ يوليو سنة ١٩٤٥ وكانت قد قضت بعكس ذلك فى ١٦ ابريل سنة ١٩٣٧ ، و٢٥ نوفمبر سنة ١٩٣١ ـ راجع فى ذلك الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٣٨ .

المنصوص عليها فى المادة (١٧٧) من القانون المذكور إذا لم تــوافـ مصلحـة الضرائب فى ميعاد معين ببيان عن جميع الاموال و القيم التى لحقها التقادم فى بحـر السنة السابقـة وآلت ملكيتهـا إلـى الحكومـة طبقـاً للمادة المذكورة ، أوإذا لم تورد المبالغ و القيم المذكورة إلـى الخزانـة فـى ميعاد معين . ولا يكفى لتحديد الجريمـة الضريبية مجرد الاخلال بالنصوص التى تحمى المصلحة الضريبية ، بل يجب فضلاً عن ذلك أن يقرر القانون لها عقاباً جنائياً كالسجن والحبس والغرامة والمصادرة .

وقد عـرف قـانون الضريبـة نوعـاً مـن الغرامـة راعـى المشـرع فيـه عنصر التعويض ، يطلق عليها الغرامـة الضريبيـة ، و تعتبر غرامـة ضريبيـة ، ولذلك ما يقرره المشرع كجزاء على مخالفة بعض النصوص الضريبية من ربط الضريبة على نحو معين لا يعتبر جريمة ضريبية مثال ذلك ما نصت علية المادة (٢٩) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بصدد ضريبة الارباح التجارية و الصناعيـة مـن أنـه إذا لم يبلغ الممول بوقف المنشأة فى الميعاد القانونى الزم بدفع الضريبة عن سـنة كاملـة ، اى إفتراض أن منشأته واصلت نشاطها حتى نهايـة سنتها المالية ، وبعبـارة أخرى ربط الضريبة على أساس أرباح الممول المفترضة لا الحقيقيـة[1] ، وربطـه الضريبـة على أساس الأرباح المفترضة جزاء يترتب بقوة القانون خلافا للعقوبة التـى يشترط أن تصدر بحكم من المحكمة ، فضلاً أن المشرع قد يلجأ إلى هذه الوسيلة من وسـائل الربط فى بعض الأحوال فيقرر ربط الضريبة على أساس الارباح الحكمية لا الحقيقيـة كما هو الحال فى المرسوم بالقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ والقانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ المعدل بالقانون رقم ٢٠٦ لسـنة ١٩٥٥ والقـانون رقـم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ بشأن تعديل أساس فرض الضريبة على بعض أرباب المهن الحرة ، ففى هذه الأحوال تم ربط الضريبة على أساس الأرباح الحكمية دون مراعاة لفكر الجزاء الجنائى .

---

(١) انظر الدكتور حسين خلاف : الأحكام العامة فى قـانون الضريبـة . طبعـة ١٩٦٥ ص ١٤٦ ــ الدكتور عرفات التهامى : ضرائب الدخل فى التشريع الضريبـى المصرى سنة ١٩٩٣ ص ١٧ .

كما لا تعتبر جرائم ضريبية المخالفة الضريبية التى لا يترتب عليها سوى مجرد زيادة الضريبة ، لأن هذه الزيادة تُوقعها الإدارة من تلقاء نفسها ، فهى لا تعتبر من هذه الناحية عقوبة جنائية(١) ، مثال ذلك ما نص عليه القانون رقم٦٦ لسنة ١٩٧٣ بشأن المرور من زيادة الضريبة على السيارات إلى حد معين عند عدم أدائها فى الميعاد القانونى ، راجع فى ذلك المواد (من ٥١ إلى ٦٢ من هذا القانون) . وما نص عليه القانون العام للضرائب فى فرنسا فى المواد (١٧٢٥ إلى ١٧٣٣) .

كما لاتعتبر جريمة من هذا القبيل المخالفات الضريبية التى لا يترتب عليها سوى مجرد المسئولية المدنية ، مثال ذلك : ما نصت عليه المادة (٤٥) من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة ايلولة على التركات من أنه يجب على كل من يشترى عقاراً أو أى حق آخر من الحقوق العينية آيلا إلى البائع من تركة أو من وصية ولم يكن قد مضى على وفاة المورث أو الموصى أكثر من عشر سنوات أن يتثبت قبل التعاقد من الوفاء بالرسوم المطلوبة للحكومة وإلا كان مسئولا بالتضامن مع الوارث البائع عن وفاء الرسوم المتأخرة ، وكل من يشترى منقولات مع علمه بعدم وفاء رسم الأيلولة يكون مسئولا بالتضامن عن دفعها مع الوارث البائع(٢) .

---

(١) انظر حبيب المصرى : ضرائب الدخل فى مصر . طبعة سنة ١٩٤٥ ص ٦٦ — والدكتور محمد أحمد الرزاز : الضرائب على الدخل فى مصر . مكتبة القاهرة الحديثة سنة ١٩٩٠

ـ والدكتور أبو اليزيد على المتيت مؤسسة شباب الجامعة سنة ١٩٧٥ .

(٢) انظر الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٤٠ — سامى مختار شيمى : ضريبة المرتبات والأجور تطبيقا وتحديد .

المبحث الثانى
طبيعة الجريمة الضريبية

ثار البحث حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية ، وهل من الملائم إعتبارها جريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة أم أنه يتعين مساواتها بغيرها من جرائم قانون العقوبات العام .

اولا : الطبيعة الجنائية العادية :

ذهب فريق من الفقه الألمانى(1) إلى تطبيق قانون العقوبات العام على الجرائم الضريبية إستنادا إلى الإعتبارات الآتية :

الإعتبار الأول : يهدف المشرع الضريبى من تجريم إختلاس الضريبة إلى تحقيق نفس الغرض الذى يتوخاه المشرع العادى وهو حماية الصالح العام . ومادام قانون العقوبات يهدف إلى نفس الغاية التى يهدف إليها القانون العام فليس هناك ما يحول دون تشبيه الأول بالثانى أو أن يتضمن القانون الضريبى وسائل عقاب متشابهه .

الإعتبار الثانى : تتضمن الجريمة الضريبية إعتداء على حق مالى للدولة ، فهى تشبه من هذه الوجهه جرائم الأموال كالسرقة وخيانة الأمانة والإختلاس ، الأمر الذى لا يستقيم معه معاملة الجريمة الضريبية بطريقة أخف من معاملة الجريمة العادية .

الإعتبار الثالث : متى ثبت غش الممول ، توافر فى إختلاس الضريبة جميع العناصر القانونية لجريمة النصب ، وخاصة أن مرتكب الغش لا يهدف إلى تعطيل إدارة أعمال الدولة بقدر ما يهدف إلى تجنب التقليل من ثروته أو إيراده شأنه فى ذلك شأن من يرتكب إحدى جرائم الأموال ــ الأمر الذى يتعين مساواته بالمجرم

---

(1) Herman Schwaiger. Georg Meyer, Myrboch . vocke Steim. BeckerhefterVoubar.

مشار إليه فى الجرائم الضريبية للدكتور أحمد فتحى سرور المرجع السابق ص ٤٣ .

العادى فى العقاب .

ثانيا : الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية :

ذهب فريق آخر إلى أن الجرائم الضريبية لها طبيعة إدارية إستنادا إلى الحجج الآتية :

الحجة الأولى : يهدف قانون العقوبات إلى أغراض تختلف عن الغرض الذى تقصده النصوص الجزائية فى قانون الضريبة . فقانون العقوبات يهدف إلى حماية الجماعة فيعاقب على من يعتدى على جسم الإنسان أو شرفه أو ماله ، والمجرم فى نظره هو الذى يخالف القاعدة الأخلاقية التى تضمن إحترام شخصية الغير وأمواله ، مما مؤداه أن الجزاء الجنائى يعتبر بمثابة رد فعل عادل للمجتمع ضد مخالفة الواجب الأخلاقى .

ويتعين لذلك أن ينطوى على ألم يحيق بالمجرم نظير مخالفته للقانون حتى يتحقق به ردع الجانى وزجر الغير ، وهو ما لا يكون إلا فى العقوبات المقيدة للحرية والعقوبات المالية .

أما القانون الضريبى فإنه يهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة وهو ينشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب والممول ومخالفته لا تعدو أن تكون فى الواقع مخالفة لاوامر هذه الإدارة أى لقرارات ذات طبيعة إدارية مما يتعين معه أن يكون العقاب على مخالفة هذه الأوامر فى يد السلطة الإدارية نفسها[1] .

الحجة الثانية : لا محل لتشبيه الغش الضريبى بجرائم الأموال ـــ وذلك لأن الضرائب التى تجمعها الإدارة تدخل فى الذمة المالية للدولة ، وجبايتها يتوقف على سلطتها السياسية وحدها ، فهو مظهر من مظاهر سيادتها وليس إستعمالا لحق من الحقوق التى يكفلها القانون المدنى .

ولهذا فإن مبالغ الضريبة لا تدخل ضمن إيرادات الدولة كشخص معنوى من أشخاص القانون الخاص ، وإنما تدخل فى إيراداتها بإعتبارها شخصا عاما

---

(١) انظر الدكتور عاطف صدقى : التشريع الضريبى المصرى سنة ١٩٧٠ . دار النهضة العربية .

ومتى كان الأمر كذلك فلا يمكن مطلقا تشبيه الغش الضريبى بجرائم الإعتداء على أموال الأشخاص وإخضاعها لنظام جنائى واحد .

الحجة الثالثة : أن القواعد القانونية التى تنظم العلاقات بين المواطنين تختلف تماما عن تلك التى تنظم العلاقة بين الدولة والأشخاص ، كالعلاقة التى ينشئها قانون الضريبة . فالعلاقات بين المواطنين تقوم على مبدأ المساواة القانونية ، وسلطان الإرادة ، وإحترام السلامة البدنية والخلقية وأموال الغير . أما العلاقة بين الدول والأشخاص فإنها تقوم على عنصر القهر ، مما مؤداه أنه على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية أن تخضع للقانون وتسلك وفقا لأحكامه . ولما كانت القوانين الضريبية تنشئ تلك العلاقة التى تقوم على عنصر القهر ، فإن قيمتها القانونية تختلف عن قيمة النصوص المطبقة فى المجالات الأخرى التى تنظم العلاقة بين المواطنين ، وبالتالى فإنه لا محل لتشبيه الجريمة الضريبية بالجرائم الجنائية . وقد أخذت المحكمة الفيدرالية فى سويسرا بهذا الإتجاه ، فصرحت فى كثير من أحكامها بأن الجريمة تتعلق بالقانون الإدارى وليس بقانون العقوبات .

وقد انتهى هذا الرأى إلى أن القوانين الضريبية لا تتمتع بنفس القيمة القانونية التى تنبعث من النصوص الجنائية ، وأن الجرائم الضريبية بالتالى لا تعتبر جرائم جنائية[(١)] .

وقد ذهب هذا الفقه إلى أن الجرائم الضريبية ومخالفات البوليس والجرائم الإدارية تعتبر جميعها موضوعا لقانون عقوبات خاص هو قانون العقوبات الإدارى ، وأن هذا القانون يتمتع بإستقلال معين يعتمد على الطبيعة الخاصة للإلتزامات يعاقب على مخالفتها (الإلتزامات البوليسية والمالية) . وتخضع لمبادئ عامة تختلف عن المبادئ العامة لقانون العقوبات ، مثال ذلك : تغلب الركن المادى للجريمة على ركنها المعنوى ، وإفتراض الإثم الجنائى ، والمسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، والمسئولية عن الغير ، والتضامن بين مرتكبى الجريمة .

---

(١) انظر الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٤٤ — وقضاء النقض الضريبى . الدكتور أحمد محمود حسن سنة ١٩٨٩ منشأة المعارف بالأسكندرية .

ويمكن دحض هذه الحجج بالآتى :

١ ـ القول بأن الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية يتكون منها ومع غيرها قانون العقوبات الإدارى تعتمد على أساس تاريخى محض ، ففى القانون الرومانى كانت العقوبات الخاصة بجرائم البوليس (المخالفات) تطبق مباشرة بواسطة الموظفين القضائيين الذين يقومون بوظيفة البوليس ، وفى القانون الألمانى كانت عقوبات مخالفات البوليس تصدر عن سلطة إدارية ، وعندما ساد نظام المقاطعات وانتقلت سلطة الأمير إلى الولاة ، ظل الوضع قائما كما كان ، أى أن الولاة ظلوا يوقعون هذه العقوبات حتى ظهور الثورة الفرنسية وبعدها اتجهت الجزاءات الإدارية فى قانون العقوبات الذى نظم المخالفات مع الجرائم الأخرى .

ويبدو مما تقدم أن هذه الحجة التاريخية لا تكفى مطلقا لتأسيس نظرية قانون العقوبات الإدارى لأن الأنظمة القانونية فى تطور مستمر ، ويتوقف تحديد طبيعة جريمة معينة على النظام الذى يأخذ به القانون الوضعى لا على السوابق التاريخية ، ولهذا فإنه منذ ادمجت الجرائم الإدارية فى قانون العقوبات تحت اسم المخالفات فقدت طبيعتها الأصلية لتصبح ذات طبيعة جنائية .

وخلافا لذلك ذهب أنصار قانون العقوبات الإدارى إلى أن النتيجة الوحيدة لتقنين المخالفات فى قانون العقوبات هو فى إخضاعها لمبدأ " لاعقوبة بغير نص وحكم " وأنه لهذا السبب ظلت محتفظة بخصائصها التى تختلف أساسا عن خصائص قانون العقوبات ، وهو قول غير صحيح لأن الوظيفة التى كانت تضطلع بها سلطة البوليس بقصد منع الجرائم ، اصبحت من الأفكار الأساسية فى قانون العقوبات ، بمعنى أن منع مخالفة النظام القانونى والعقاب على هذه المخالفة ، أصبح وجهان لوظيفة العدالة الجنائية التى يهدف إلى تحقيقها قانون العقوبات ، إذن فإن إدماج المخالفات فى قانون العقوبات لم يقتصر على مجرد التغيير الشكلى وإنما تعدى ذلك إلى التغيير الجوهرى الموضوعى .

٢ ـ القول بأن الجريمة الضريبية لا تعدو أن تكون مخالفة لاوامر إدارة الضرائب إستنادا إلى أن علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هى من علاقات القانون الإدارى . مردود بأنه لا يجوز تشبيه الممول بالموظف الإدارى ، وأن مصدر إلتزام الممول

ليس هو القرار الصادر من إدارة الضرائب وإنما هو القانون ذاته ، قانون الضريبة ولا محل لتشبيه قانون الضريبة بالقرارات الإدارية ، لأن الأول يتضمن قواعد عامة مجردة ، فتتوافر فيها جميع خصائص القواعد القانونية بخلاف القرارات الإدارية .

وإذن فإن الممول الذى يخالف قانون الضريبة يعتبر مخالفا للقانون ، وليس مخالفا لقرار إدارى ، بل أن التسليم جدلا بأن الممول حين يرتكب الجريمة الضريبية يخالف أمرا إداريا صادرا إليه من إدارة الضرائب لا ينقذ نظرية قانون العقوبات الإدارى من السقوط ، ولا ينتهى بنا على الرغم من ذلك إلى القول بأن الجريمة الضريبية هى جريمة إدارية ، وذلك لأنه من المسلم به فى النظرية العامة للقانون ، أنه حين يرتب القانون جزاء معينا على مخالفة إحدى القواعد المنظمة للسلوك ، فإن هذه القاعدة تندمج مع القاعدة القانونية التى تضمنت جزاء مخالفتها وتلحقها طبيعة هذه القاعدة الأخيرة . وقاعدة السلوك هذه إما أن تكون لائحة أو أمرا إداريا ، وفى كلا الحالين يندمج نص اللائحة والأمر الإدارى فى القاعدة القانونية التى قررت جزاء مخالفته[(١)] .

إذن فإنه بفرض أن مرتكب الجريمة الضريبية لم يخالف غير قرار إدارة الضرائب ، فإنه مادام القانون قد نص على جزاء لهذه المخالفة ، فإن هذا القرار يندمج فى القاعدة القانونية التى نصت على الجزاء فتكون مخالفته هى مخالفة للقانون لا للقرار الإدارى .

٣- القول بأن قانون العقوبات الإدارى يحمى مصلحة إدارية ، سيؤدى فى النهاية إلى تقسيم قانون العقوبات إلى أقسام متعددة بالنظر إلى المصلحة التى تحميها كل مجموعة من نصوصه مما يؤدى فى النهاية إلى القضاء على كيان قانون العقوبات لا على وحدته فحسب .

٤- أن نطاق قانون العقوبات الضريبى اصبح لا يتحد الآن مع نطاق قانون العقوبات الإدارى الذى يحتوى على مخالفات اللوائح البوليسية ، فهو يحتوى على جنح لها طبيعتها الخاصة بالإضافة إلى المخالفات الضريبية الأخرى وهذه الجنح لا

---

(١) انظر الدكتور زين العابدين ناصر : النظام الضريبى المصرى . دار النهضة العربية ص ١٢٠ .

يمكن إدراجها ضمن قانون العقوبات الإدارى لإختلاف طبيعتها عنها ، مما يؤدى إلى القول تبعا لذلك بأن قانون العقوبات الضريبى يمكن تقسيمه وفقالمنطق هذا الرأى إلى قسمين الأول : يتبع قانون العقوبات العام ويشمل الجنايات والجنح الضريبية ، والثانى : يتبع قانون العقوبات الإدارى ويشمل المخالفات الضريبية ، وهو ما لا يمكن التسليم به لما سيؤدى إليه من القضاء على وحدة قانون العقوبات الضريبى الذى تجمع نصوصه غاية واحدة هى حماية المصلحة الضريبية .

لقد أثبتت الإنتقادات التى وجهت إلى نظرية قانون العقوبات الإدارى عدم صحتها ، وأنه تبعا لذلك لا تعتبر الجرائم الضريبية ذات طبيعة إدارية .

ويؤكد هذا أن العقوبات الجنائية التى يقررها القانون كجزاء للجرائم الضريبية هى السجن والحبس والغرامة الجنائية(١) . أما الغرامة الضريبية ــ وهى التى ثار بشأنها اللبس وقال عنها البعض بأنها تعويض بحت ، فإنها عقوبة جنائية بالمعنى الدقيق ، لأنه فضلا عن أنها تصدر من محكمة جنائية ، فإن العلاقة الضريبية ليست إحدى علاقات القانون الخاص لأنها لا تنشأ بين شخصين ، ولا تعتبر الدولة فيها شخصاً معنويا خاصا ، وإنما هى شخص معنوى عام ، وبالتالى فإن الإلتزام الضريبى لا يعد إلتزاما من إلتزامات القانون الخاص ، وإنما هو واجب تفرضه الدولة بما لها من سلطة عامة لتأكيد مصالحها الضريبية مما ينفى صفة الجزاء المدنى البحت عن هذه العقوبة تبعا لذلك(٢) .

والخلاصة أن الجريمة الضريبية هى جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة(٣) وإن كان يذهب البعض إلى أنه ليس للتجريم الضريبى ذاتية(٤) .

---

(١) انظر محمد وجدى عبد الصمد ، ممدوح عبد الحفيظ : قضاء الضرائب سنة ١٩٨٠ ــ
Delogu (Tullio) . la Loi pénal et son application . Cours de doctoratá l'université du caire 1956. p. 120. N 37 .

(2) Delogu (Tullio). la Loi pénal et son application . Cours de doctorat á l'unversité du Caire 1956 . p. 41 . N. 18 .

(٣) انظر الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٤٩ .

(٤) انظر الدكتور حسن صادق المرصفاوى : التجريم فى تشريعات الضرائب المرجع السابق ص ٤١ .

المبحث الثالث
شرعية الجريمة الضريبية

تقسيم :

يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين نتناول فى الأول : ماهية الشرعية فى الجرائم الضريبية ، ونبين فى الثانى : نتائج هذا المبدأ .

المطلب الأول
ماهية الشرعية

من المقرر أنه لا جريمة ولا عقوبة بغير نص ، وهى قاعدة أساسية قررها الدستور ، وبمقتضى هذا المبدأ يعتبر الفعل مباحا مالم ينص القانون صراحة على تجريمه وقدر العقوبة المقررة له . لأن عدم الإعتداد بتلك القاعدة قد يؤدى إلى مؤاخذة الأفراد عن أفعال إرتكبوها فى الوقت الذى كانت فيه مشروعة(١) . ويخضع لهذا المبدأ قانون العقوبات الضريبى ، أى أن مؤاخذة الفرد جنائيا بناء على فعل مخالف للتشريع الضريبى يوجب وجود نص صادر من المشرع بذلك(٢) ، ولا يمكن أن يحل محله عرف أو عادة وعلى ذلك لا يجوز إنشاء جريمة ضريبية ، أو تقرير عقوبة لها مالم يرد بذلك نص فى القانون أو اللوائح أو القرارات التنفيذية التى تصدرها جهات الإدارة ، مع مراعاة ما تتقيد به هذه اللوائح والقرارات بما نصت عليه المادة (٣٩٥) من قانون العقوبات .

---

(١) انظر الدكتور حسن صادق المرصفاوى : التجريم فى تشريعات الضرائب المرجع السابق ص ٤٧ .

(٢) الجهل بقانون الضرائب لا يصلح عذرا لنفى المسئولية عن المتهم (نقض ١٢ ابريل سنة ١٩٥٥ أحكام النقض س ٦ ق ٢٥٧) .

ويلاحظ أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الملغى يفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل . ويرتبط مبدأ الشرعية فى قانون العقوبات الضريبى بقاعدة قانونية الضريبة . فمن المقرر أن فرض الضرائب العامة يجب أن يكون بقانون يصدر إعمالا لسلطة الدولة فى السيادة. أما الرسوم والضرائب المحلية ، فلا يشترط لصحتها أن تصدر بقانون ، بل يكفى أن تصدر فى حدود القانون .

وقد أكد هذا المبدأ دستور سنة ١٩٢٣ فى المادة (١٣٤) ، والدستور المؤقت الصادر فى ١٠ فبراير سنة ١٩٥٣ فى المادة (٦) ، ودستورسنة ١٩٥٨والدستور المصرى الحالى الصادر سنة ١٩٧٠ . فقد نص فى المادة (١١٩) منه على أن إنشاء الضرائب وتعديلها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من أداء الضريبة فى غير الأحوال المبينة فى القانون ، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا فى حدود القانون .

وللوزارة المختصة بتنفيذ قانون الضريبة أن تصدر اللوائح اللازمة لتنفيذ قوانين الضريبة بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها ، وهى سلطة مستمدة من المبادئ الدستورية المسلم بها ، فإن حرص المشرع الضريبى على تخويل الجهة الإدارية المختصة سلطة إصدار مثل هذه اللوائح ، لم يكن ذلك إلا ترديدا للإذن العام المستمد من المبادئ الدستورية ، على أنه يتعين على الجهة الإدارية وهى فى مقام وضع القواعد اللازمة لتنفيذ القوانين الضريبية ألا تزيد عليها شيئا جديدا أو أن تعدل فيها أو تعطل تنفيذها أو أن تعفى من هذا التنفيذ ، فإن تجاوزت هذه الحدود وجب على المحاكم إعتبارها باطلة والإمتناع عن تطبيقها[(١)].

والخلاصة أن الضريبة العامة لا تفرض ولا تعدل إلا بقانون ، بينما يكفى لصحة الضريبة المحلية والرسوم أن تصدر فى حدود القانون . فإذا صدرت الضريبة العامة بمقتضى قرار إدارى أو كان القرار الصادر بالرسم أو الضريبة

(١) انظر نقض جنائى ١٥ مايو سنة ١٩٥٠ مجموعة الأحكام س ١ ص ٦٣٧ رقم ٣٠٨، ٦ يناير سنة ١٩٣٦ مجموعة القواعد جـ ٣ ص ٢٩ رقم ٤٢٢ .

المحلية مخالفا للقانون ، وقع هذا القرار باطلا ، وتعين على المحكمة الإمتناع عن تطبيقه[١] .

المطلب الثانى
نتائج مبدأ الشرعية

يترتب على قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات التى تنطبق على الجرائم الضريبية نتيجتان : **الأولى** : أن قانون العقوبات الضريبى له مصدر واحد هو القانون المكتوب . **والثانية** : إستبعاد القياس كوسيلة من وسائل التفسير .

النتيجة الأولى : القانون المكتوب هو المصدر الوحيد :

القاعدة فى قانون العقوبات أن القانون المكتوب وحده هو المصدر الوحيد للتجريم ، فلا جريمة لمخالفة قواعد العرف أو مبادئ القانون الطبيعى أو قواعد العدالة وهذا هو الشأن فى الجرائم الضريبية . وهذا هو الشأن أيضا بالنسبة إلى قانون الضريبة ذاته . وليس فقط قانون العقوبات الضريبى ، فإن مصدره ينحصر فى التشريعات واللوائح والقرارات والمعاهدات على أنه قد ينص القانون الضريبى على الأخذ بالعرف فى بعض الحالات[٢] ، كما هو الحال فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . إذ نصت المادة (٢/٢٤) على أنه " ... يكون تحديد صافى الإرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على ما ينتج من بيع أى شيئ من الممتلكات سواء فى أثناء قيام المنشأة ، أو عند إنتهاء عملها وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص الإستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل ... " .

ولاشك أن الأخذ بالعرف كمصدر من مصادر قانون الضريبة عند النص على ذلك ، يؤثر بطريق غير مباشر فى توافر الجريمة الضريبية ، فمثلا جريمة

---

(١) راجع الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٦٤ .

(٢) انظر الدكتور حسين خلاف : الأحكام العامة فى قانون الضريبة المرجع السابق ص ٣٨ .

الإمتناع عن أداء الضريبة تقتضى تحديد مبلغ الضريبة أولا ، وهو ما يتوقف فى المثال السابق على خصم الإستهلاكات التى تتحدد بالعرف .

وقد يرجع القاضى الجنائى فى الجرائم العادية إلى العرف ، كما إذا قامت لديه مسألة فرعية متعلقة بقانون آخر فيراعى فى حلها قواعد الإثبات الخاصة بهذا القانون والتى قد تأخذ بالعرف المادة (٣٣٥)[١] إجراءات ، على أنه إذا كان العرف لا يصلح مصدرا للتجريم فإنه يصلح مصدرا لاسباب الإباحة ، لعدم تعارض ذلك مع قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات ، وذلك بإعتبار أن الإباحة هى الأصل وأن التجريم هو الإستثناء فيتعين تقييده دون الإباحة بالنص المكتوب وقد إعتادت مصلحة الضرائب على إصدار الكتب والمنشورات الدورية لتفسير مواد قانون الضريبة ، على أن هذا التفسير لا يتمتع بحجية ما ، فهو ليس قانونا تفسيزيا يوضح إرادة المشرع ، بل يقتصر مجاله على إيضاح بعض ما يكتنف مواد القانون من صعوبات فى نظر مصلحة الضرائب وقد لا تخلو من الإنحراف عن الصواب فى بعض الأمور .

النتيجة الثانية : عدم الإلتجاء إلى القياس فى قواعد التجريم الضريبى :

تفسير النص الجنائى فى قانون الضريبة لا يختلف عن تفسير النص الجنائى فى قانون العقوبات العام ، وهو تحديد المعنى الذى قصده المشرع بكافة الوسائل[٢] ، بشرط ألا يؤدى هذا التفسير إلى الإخلال بقاعدة شرعية الجرائم والعقوبات عن طريق خلق جرائم أو فرض عقوبات لم ينص عليها القانون ، الأمر الذى يؤدى تبعا لذلك إلى عدم جواز القياس فى تحديد الجرائم والعقاب . أما فى صدد تفسير النصوص التى تخرج أفعالا من نطاق التجريم أو تقرر إمتناع المسئولية أو العقاب ، فإن القياس عليها لا يصطدم بقاعدة الشرعية وبالتالى فهو جائز ، فإذا شاب النص الشك فى تطبيقه على نحو معين تعين تفسيره لصالح المتهم لأن الأصل فى الإنسان البراءة[٣] .

---

(١) انظر الدكتور محمود محمود مصطفى : قانون العقوبات . القسم العام ص ٢٨ .

(٢) انظر الدكتور محمود نجيب حسنى : شرح قانون العقوبات . القسم العام ص ٩٧ .

(٣) انظر الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٦٧ .

والنصوص الجنائية فى قانون الضريبة ليست قاصرة على النصوص الواردة فى الفصل الخاص بالجزاءات ، والتى تحدد العقوبات المقررة عن مخالفة بعض النصوص الأخرى وأحوال الإعفاء من المسئولية أو العقاب ، وإنما النصوص التى تفرض إلتزامات معينة على الممول أو غيره والتى يترتب على المخالفة وقوعه تحت طائل العقاب ، لأن مخالفة هذه الإلتزامات هى الجريمة الضريبية بعينها ، ومن ثم فإن النصوص التى تفرض هذه الإلتزامات هى نصوص جنائية وإذا كان قانون العقوبات الضريبى قصد به حماية المصلحة الضريبية للدولة المقررة فى قانون الضريبة ، فإن التوسع فى تفسير هذا القانون الأخير قد يؤثر بطريق غير مباشر فى تطبيق قانون العقوبات الضريبى . مثال ذلك : أنه إذا كان من شأن تفسير النصوص الضريبية أن يؤدى إلى فرض ضريبة القيم المنقولة على أرباح الشركات الموزعة على شكل أسهم إذا لم ينص القانون صراحة على ذلك . فإن هذا التفسير سيؤدى بطريق غير مباشر إلى التأثير فى تطبيق قانون العقوبات الضريبى، لأن إمتناع الشركة عن الإقرار بأرباحها الموزعة على شكل أسهم أو عدم أداء الضريبة المقررة على هذه الأرباح سيؤدى إلى وقوعها تحت طائلة العقاب المقرر لجريمتى عدم تقديم الإقرار وعدم أداء الضريبة فى الميعاد[1]

وتفسير هذه النصوص الضريبية يقتضى التمييز بين حالتين :

الحالة الأولى : وضوح النص وتحديده :

يتعين فى هذه الحالة أن يطبق القاضى القانون تطبيقا حرفيا مادامت صياغة النص تعبر تماما عن إرادة المشرع ، فالنص هنا يطبق حرفيا ، لأنه أمام وضوح النص لا مجال للتفسير ، وبالتالى فلا محل للبحث فى الأعمال التحضيرية للقانون أو المناقشات البرلمانية عن إرادة أخرى للمشرع تختلف عن إرادته الواضحة من النص . على أنه يلاحظ أنه لا مانع من الرجوع إلى هذه الأعمال أو تلك المناقشات لتصحيح خطأ مادى قد يسئ فى التعبير عن إرادة المشرع .

والحقيقة أن التطبيق الحرفى للنصوص الواضحة المحددة ليس مبدأ خاصا

---

(١) انظر الدكتور السيد عبد المولى : التشريع الضريبى المصرى سنة ١٩٧٧ .

بالقانون الضريبى وحده إنما هو مبدأ عام فى النظرية العامة للقانون .

الحالة الثانية :

وهى إذا شاب القانون غموض فى أحد نصوصه أو تناقض فيها ، فإنها تقتضى التفسير وذلك بالبحث عن إرادة المشرع بكافة الوسائل ومنها الرجوع إلى الأعمال التحضرية والمناقشات البرلمانية لتوضيح النصوص المتنازع عليها أو تحديد الحل الذى يتعين الأخذ به لحسم التناقض بين النصوص(١) ، وهنا لا يصلح القول بأن التفسير فى هذه الحالة يجب أن يكون واسعا أو ضيقا ، إذ المفسر لا يبحث إلا عن إرادة المشرع سواء بإعطاء نص معنى أوسع من معناه الظاهر المخالف للحقيقة ، أو بإعطائه معنى أضيق من المعنى الخاطئ الذى تؤدى إلى صياغته المعيبة(٢) .

فإذا ثار الشك عند تطبيق قانون الضريبة يجب أن يفسر لصالح الممول وضد الخزانة ، وعلة ذلك أن الأعباء الضريبية تفرض إستثناء على الأفراد فالأصل هو براءة الذمة . وقد ثار الخلاف حول مدى التفسير بالقياس فى القانون الصادر بفرض ضريبة ، فذهب الفقه التقليدى إلى الأخذ بمبدأ التفسير الحرفى للقوانين الضريبية ، ومقتضاه أن التفسير يجب أن يقف عند الحل الذى أتى به النص ولا يجوز القياس عليه .

وذهب رأى حديث إلى التشكيك فى قيمة هذا المبدأ المجمع عليه ، فقال بأنه يتعين الأخذ بالتفسير الواسع للقانون الضريبى وأنه لا محل لإنكار مبدأ التفسير بالقياس .

---

(١) انظر نقض جنائى ١٣ ابريل سنة ١٩٤٨ ، رقم ٥٠ س ٢٤ قضائية ، ١٩ مارس سنة ١٩٥١ ، رقم ١٨١٧ س ٢٠ قضائية ، مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما ص ٨٠٥ ، ٨٠٩ ، رقم ٣ ، ٢٣ .

(٢) انظر نقض جنائى فرنسى ١٦ يونيو سنة ١٩٣٣ سيرى ١٩٣٤ ـ ١ ـ ٢٤١ ، ٢٣ يونيو دالوز ٦٩ ـ ١ ـ ٢٩٧ ، ٣١ يوليو سنة ١٨٥٤ دالوز ٥٤ ـ ١ ـ ٣١٣ .

Morang l'interparation des fiscales revus et de legistation financieres - 1951-p. 638 .

إلا أن هذا الرأى لم يلق ترحيبا فى الفقه وانقسم بشأنه القضاء فى فرنسا، فذهبت المحاكم القضائية ، وعلى رأسها محكمة النقض إلى تطبيق فكرة التفسير الحرفى التى نادى بها الفقه التقليدى خلافا لمجلس الدولة الذى استقر قضاؤه على الأخذ بمبدأ التفسير بالقياس الذى نادى به الأستاذ (تروتاباس) .

أما فى مصر فقد كانت محكمة مصر المختلطة قد اتجهت فى بعض أحكامها إلى إجازة القياس ، إلا أن القضاء إستقر على عدم جواز القياس فى المسائل الضريبية ، ومن أمثلة ذلك ما قضت به محكمة النقض من أن المادة (٣/٣٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إذ نصت على أنه يخصم من تكاليف المنشأة الضرائب التى تدفعها ماعدا ضريبة الأرباح التى تؤديها طبقا لهذا القانون فإن المشرع يكون قد أطلق مبدأ إدخال جميع الضرائب على نطاق التكاليف التى تخصم من الأرباح ماعدا ماورد عليه الإستثناء على سبيل الحصر بضريبة الأرباح التى تؤدى تطبيقا للقانون المذكور . أما القول بأن الضرائب الإضافية لا تعتبر من الضرائب التى تسهم فى إنتاج الربح فلا تخصم من تكاليف المنشأة فلا سند له من القانون. والواقع من الأمر أن الأعباء الضريبية لا تفرض إلا على فئات معينة من الناس عند تحقق شروط معينة ، وهى من هذه الوجهه تعد قيدا إستثنائيا ، فلا يجوز التوسع فى تفسيره بطريق القياس إلى فرض هذه الضريبة فى أحوال لم ينص عليها القانون مما يصطدم بقاعدة قانونية الضريبة ، كما أن التوسع فى تفسير الضرائب الأخرى قد يؤدى إلى خروجها عن حدود القانون الذى صدرت بناء عليه . لذا يتعين ألا يحيد التفسير فى القانون الضريبى عن البحث عن إرادة المشرع بكافة الوسائل ، ولا يجوز فيه القياس ويجب أن يلتزم القاضى فى قانون العقوبات الضريبى حدود البحث عن إرادة المشرع . وليس له أن يلجأ إلى القياس لكى ينشئ ضريبة أو يؤدى إلى وقوع جريمة ضريبية أو فرض عقوبة لم يتناولها النص[1] على أنه يجوز القياس إذا ما تعلق بأسباب الإباحة أو موانع المسئولية أو

(١) انظر نقض مدنى ١٨ مارس سنة ١٩٥٤ رقم ٧٧ س ٢٢ ق ، ٢٥ فبراير سنة ١٩٥٤ رقم ١٣٩ س ٢٢ ق ، ٢٥ يوليو سنة ١٩٥٣ الطعن رقم ٤٩ س ٢١ ق مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما ص ٧٩٥ رقم ٨٨ ، ٨٩ ، ٩٠ .

موانع العقاب ، وهو من المبادئ التى يؤخذ به فى قانون العقوبات الضريبى ، لعدم تعارضها مع مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات[1] .

الفصل الثالث

صور التجريم المضرة بالخزانة العامة

تقسيم :

يمكن تقسيم الجرائم المضرة بالخزانة العامة إلى صور ثلاث ، جرائم يعاقب عليها بالسجن ، وأخرى يعاقب عليها بالحبس والغرامة ، واخيرة يعاقب عليها بالغرامة فقط وقد اعتمدنا على ضابط العقوبة فى تقسيم هذه الجرائم .

المبحث الأول

الجرائم المعاقب عليها بالسجن

تقسيم :

من الجرائم التى يعاقب عليها بالسجن هى :

جريمة التخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط ، وجريمة التهرب من أداء الضرائب بإستعمال الطرق الإحتيالية ، وجرائم المحاسب .

---

(١) راجع الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٧١ .

المطلب الأول

عدم تقديم إخطار مزاولة النشاط

أولا : النصوص القانونية :

تنص الفقرة الأولى من المادة (١٧٨) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه : " ... يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط طبقا للمادة (١٣٣) من هذا القانون ... "

وتنص المادة (١٣٣) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه : " ... يلتزم كل من يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا أو نشاط غير تجارى ، أن يقدم إلى مصلحة الضرائب إخطارا بذلك خلال شهرين من تاريخ مزاولة هذا النشاط .

ويقدم هذا الإخطار كذلك خلال شهر من تاريخ التوقف عن العمل أو التنازل عن المنشأة أو إنشاء فرع أو مكتب أو توكيل لها ، أو نقل مقرها إلى مكان آخر ، وبالنسبة للشركات يقع واجب الإخطار على مديرها أو عضو مجلس إدارتها المنتدب أو الشخص المسئول عن إدارتها بحسب الأحوال ... " .

ثانيا : التمييز بين الإقرار والإخطار :

يتميز الإقرار عن الإخطار فى أمرين :

١ـ أن الإقرار يصدر من الممول ، بينما الإخطار يصدر من الممول أو غيره .

٢ـ أن الإقرار يتضمن البيانات التى تفيد فى تحديد مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه بخلاف الإخطار الذى لا يتعلق إلا بواقعة معينة . حيث يتضمن الأخير الإبلاغ بواقعة معينة يوجب القانون على الممول أو غيره إحاطة الإدارة الضريبية بها ، وهو ما نصت عليه المادة (١/١٧٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ [(١)] ، على أن القانون الضريبى لم يلتزم هذا المعيار فى تحديد المقصود بالإقرار أو الإخطار فنص على أنه يعتبر من الإقرارات ما يعتبر فى حقيقته من الإخطارات .

---

(١) انظر الدكتور محمد حلمى مراد : النظم الضريبية فى البلاد العربية المرجع السابق ص٢٥ .

والواقع من الأمر أن التمييز بين الإقرار والإخطار فى القانون الضريبى لا يتعدى النطاق النظرى ، إذ هو لا يحقق أدنى فائدة عملية ـ ذلك أن القانون يعاقب على عدم تقديم كل منهما فى ميعاده المحدد كما يعاقب على الكذب فى أى منهما . وقد أوجب القانون تقديم الإقرار فى ميعاد معين وعاقب على عدم تقديمه أو التأخر فى تقديمه عن الميعاد المحدد قانونا .

ثالثا : أركان الجريمة :

تقوم هذه الجريمة على ثلاثة أركان : الركن الشرعى ، والركن المادى ، والركن المعنوى .

أ ـ الركن الشرعى :

تنص الفقرة الأولى من المادة (١٧٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه " ... يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط طبقا للمادة (١٣٣) من هذا القانون ... " . فهذه الجريمة منصوص عليها وعلى عقوبتها فى القانون ، الذى يعد مصدر التجريم والعقاب .

ب ـ الركن المادى :

يتمثل الركن المادى فى هذه الجريمة فى صورة الإمتناع عن تقديم الإخطار أو التأخر فى تقديمه عن الميعاد القانونى .

والملتزم الضريبى هو وحده الذى يقع على عاتقه الوفاء بهذا الإلتزام فإذا وكل إلى غيره مهمة القضاء بهذا الإلتزام فلم يقم به هذا الأخير فإن ذلك لا يعفى الملتزم من إعتباره مخالفا للإلتزام المفروض عليه .

وتطبيقا لذلك قضى بأنه " الإقرار السنوى عن الأرباح والخسائر تقديمه واجب حتما على الممول المسئول عن سداد الضريبة لا على مندوبه أو مديريه أو مستخدميه[1] " ، وقضى بأن " الأقوال التى لم تصدر عن الممول نفسه ـ وإنما عن أخيه لا تعتبر إقرارا ـ من الممول يمكن الإعتماد عليه أو الأخذ به "[2] .

---

(١) المحكمة الإبتدائية المختلطة فى ٢٣ فبراير سنة ١٩٤٢ ، مجموعة السكرى ص ٩٦ رقم ٧٦٩ .

(٢) إستئناف مصر ٢٥ يناير سنة ١٩٤٥ مجموعة السكرى ص ٢١٣ رقم ٧٧٨ .

ولا يشترط لصحة تقديم الإقرار أن يرد فى النموذج الذى حددته اللائحة التنفيذية للقانون ، فهذا النموذج قد أراد به القانون تنبيه الممول إلى ما يجب إستيفاءه من بيانات ، إلا أنه ليس هناك فى القانون ما يحول دون تقديمه فى أية ورقة عادية مادام قد إستوفى البيانات التى ينص عليها القانون[1] ، ولا يعفى الممول من تقديم الإقرار أن يتكشف له أنه غير ملزم بأداء الضريبة ـ بأن تتبين الشركة المساهمة ـ مثلا ـ أن سنتها المالية قد انتهت بالخسارة ، أو يتبين الوارث أن التركة معفاه من الضريبة . ويجوز للممول العدول عن الإقرار الذى قدمه وإستبداله بإقرار آخر طالما تم ذلك فى الميعاد القانونى لتقديمه الإقرار .

ويتعين تقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية المختصة ، فلا عبرة بما يقدم من إقرارات إلى غير هذه الإدارة ، إلا إذا أحيلت الإقرارات إلى الجهة المختصة ، وعندئذ يحتسب ميعاد تقديم الإقرار من تاريخ وصوله إلى هذه الجهة الأخيرة .

وإذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار أو تأخر فى تقديمه ثم أوفى بالضريبة المستحقة ، فإن هذا الوفاء لا يحول دون وقوع الجريمة .

جـ ـ الركن المعنوى :

تعد هذه الجريمة من الجنح والمخالفات ، فلا يلزم لتحققها توافر القصد الجنائى ، وإنما تقع الجريمة بمجرد الخطأ غير العمدى . وترتيبا على ذلك فليس للممول أن يدفع التهمة المسندة إليه بأنه قد اطمأن إلى وكيله فى تقديم الإقرار نيابة عنه فلم يقدمه هذا الأخير ، أو أنه قد أخطأ فى احتساب الميعاد دون أن يقصد التأخير فى تقديم الإقرار .

رابعا : العقوبة :

وردت هذه الجريمة فى كثير من التشريعات الضريبية ، واختلفت العقوبات المقررة لها بإختلاف هذه التشريعات

١ـ نصت المادة (١/١٧٨) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

---

(١) انظر محمد بدر الدين : الإقرار فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . مجلة التشريع المالى والضريبى العدد ٧١ ص ٩٦ ـ ٩٧ .

على أنه يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط (قد يكون تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو غير تجارى) طبقا للمادة (١٣٣) من هذا القانون .

٢- يلتزم الممول بأداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم أداؤها .

٣- يلتزم بالتعويض يعادل ثلاثة أمثال مالم يؤد من الضرائب المستحقة .

المطلب الثانى

الإحتيــال الضريبى

أولا : التمييز بين الإحتيال الضريبى وغيره من الجرائم :

تقع جريمة الإحتيال الضريبى مخالفة للإلتزام بأداء الضريبة وفى هذا القدر تشترك جريمة الإحتيال الضريبى مع جريمة الإمتناع عن أداء الضريبة ، أو التأخر فى أدائها ، إلا أنهما يختلفان فيما يتطلبه الإحتيال الضريبى من الإلتجاء إلى بعض الطرق الإحتيالية يحقق بها الجانى غرضه فى التخلص من أداء كلها أو بعضها ، وهو ما يؤدى إلى إعتبارها جريمة إيجابية خلافا للجريمة الأخرى[(١)] .

وقد نص القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على هذه الجريمة فى المادة (١/١٧٨) وأن هذه الجريمة ، وإن كانت تتفق مع الجريمة المنصوص عليها فى المادتين (٣٠ ، ٣١) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة من حيث إستعمال طوابع دمغة سبق إستعمالها ، أو إساءة إستعمال أختام الدمغة ، فى أن الجانى يهدف من وسيلة الإحتيال التى يمارسها إلى إتباع الإدارة الضريبية فى الغلط، إلا أنهما يختلفان فى أن الجانى يهدف من إستعمال طابع الدمغة الذى سبق إستعماله أو إساءة إستعمال ختم الدمغة إلى إيهام الإدارة الضريبية ، بأنه قد أوفى إلتزامه الضريبى – بخلاف جرائم الإحتيال الضريبى الأخرى إذا يهدف بما يمارسه من طرق الإحتيال إلى إيقاع الإدارة الضريبية فى الغلط عند تقدير

---

(١) انظر حسن السعيد وهبه : صور التهرب الضريبى . دار النشر للثقافة سنة ١٩٦٨ ص ١٣٠ .

الضريبة ـ مما يؤدى تبعا لذلك إلى عدم أداء المبلغ الذى كان يتعين عليه أداؤه قانونا .

ثانيا : أركـان الجريمـة :

أ ـ الركن الشرعى :

نصت المادة (١٧٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على معاقبة كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها فى القانون بإستعمال الطرق الإحتيالية التى نصت عليها هذه المادة . ومصدر الصفة غير المشروعة للفعل هو نص القانون ، وإذا كنا نعنى صفة غير مشروعة فى نظر القانون الجنائى فإن النص القانونى الذى تعنيه كمصدر لهذه الصفة هو نص فى قانون العقوبات أو القوانين المكملة له ، ويقال لهذا النص " نص التجريم "[١] .

ب ـ الركن المـادى :

يتكون الركن المادى فى هذه الجريمة من ثلاثة عناصر : طرق إحتيالية يرتكبها الجانى ، والتخلص من أداء ما يجب أداؤه قانونا من الضريبة ، وثبوت أن هذا التخلص كان تحت تأثير الإحتيال .

العنصر الأول : الطرق الإحتيالية :

ـ مفهوم الطرق الإحتيالية :

يثور البحث بادئ ذى بدء عن المقصود بالطرب الإحتيالية فى الإحتيال الضريبى ، فهل يتعين الرجوع فى هذا الصدد إلى معنى الإحتيال فى جريمة النصب أم يتعين تفسير هذا الإحتيال تفسيرا خاصا . فى الحقيقة أنه فى تفسير الطرق الإحتيالية فى جريمة الإحتيال الضريبى لا يتطلب القانون أن تصل هذه الطرق إلى مرتبة الطرق الإحتيالية المكون لجريمة النصب[٢] . فجريمة الإحتيـال الضـريبى

---

(١) انظر الدكتور محمود نجيب حسنى : شرح قانون العقوبات . القسم العام . دار النهضة العربية سنة ١٩٨٢ ص٧٠ .

(٢) انظر الدكتور أحمد ثابت عويضه : جرائم الإقرار . المحاماة س ٢٨ ص ١٨٢ ، الدكتور زكريا محمد بيومى : الطعون الضريبية فى ربط الضرائب على الدخل سنة ١٩٧٤. منشأة المعارف بالأسكندرية .

بإعتبارها من الجرائم الضريبية تتميز بطبيعة خاصة عن جريمة النصب ، وهى من الجرائم العادية ، وقد حرص المشرع على تحديد هذه الطرق بإخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، مما يفيد صراحة أن المشرع لا يتطلب قدرا من الإحتيال غير مباشرة أحد الأفعال التى حددها . وقد جاءت الصيغة العربية للنص واضحة لا تحتاج إلى تفسير بخلاف الصيغة الفرنسية التى تدل على أن الغاية من الطرق الإحتيالية هو الإخفاء .

والواقع من الأمر أن المشرع الضريبى قد فرض على الملتزم الضريبى واجب الصدق فى الإقرارات والأوراق التى يقدمها إلى الإدارة الضريبية تقديرا لما يجب أن تقوم عليها العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الإلتزامات الضريبية المفروضة عليهم . فعاقب على التزوير فيها مع أنها لا تمس إلا مركزا شخصيا للمُقر . وعلى ذلك فإن الإدارة الضريبية لا تنتظر تعزيز الأقوال التى تبدر من الملتزم الضريبى بما يؤيدها ، ولا يمكن القول بأن الإدارة الضريبية قد استسلمت لمجرد أكاذيب مرسلة غير مؤيدة ـ مادام القانون الضريبى قد فرض واجب الصدق على من يقدم هذه الأقوال .

ـ تحديد الطرق الإحتيالية :

لا يقوم الركن المادى لهذه الجريمة مالم يكن الجانى قد استعمل إحدى الطرق الإحتيالية الآتية :

١ـ تقديم الممول الإقرار الضريبى السنوى بالإستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة من تضمينه بيانات تخالف ماهو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التى أخفاها عن مصلحة الضرائب .

٢ـ تقديم الممول الإقرار الضريبى السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ماهو ثابت بما لديه فعلا من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب .

٣ـ إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل إنقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .

٤ـ توزيع أرباحه علي شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه فىالأرباح .

٥ـ إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .

٦ـ إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة .

وتدور هذه الطرق حول فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوى على إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، فمثلا إسقاط الممول بعض عناصر أرباحه التجارية فى الإقرار المقدم منه إلى الإدارة الضريبية يتوافر به الإحتيال .

ولا يشترط أن يكون الإخفاء نتيجة وقائع إيجابية كإصطناع فواتير شراء صفقات وهمية وإصطناع فواتير بالمصروفات ، وتمزيق فاتورة شراء بعض البضائع وفاتورة بيعها .

وإنما قد يتحقق الإخفاء نتيجة وقائع سلبية وإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات ، ومن أمثلة ذلك ، تقديم حسابات صورية أو ميزانية مزورة تأييدا لإقرار غير صحيح ، وأن يضيف مدير الشركة إلى مصروفاتها مبالغ مما تدخل فى مصروفاته الشخصية بقصد تقليل أرباح الشركة ، وإغفال ذكر تعض العمليات التى تقوم بها الشركة فى حساباتها ، وإصطناع ديون خيالية(١) .

العنصر الثانى : التخلص من الضريبة نتيجةإستعمال الطرق الإحتيالية :

لا تقوم هذه الجريمة مالم يترتب على الإحتيال التخلص من الضريبة الواجبة قانوناً ، وهى النتيجة الإجرامية فى هذه الجريمة ، ويتعين أن تتحقق كأثر للإحتيال . ويقصد بالتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها إعفاء الجانى من الإلتزام بأداء الضريبة أو التخفيض من عبء هذا الإلتزام .

والأصل أن ربط الضريبة هو الذى يحدد المبلغ الذى يلتزم الممول بأدائه ومن ثم فإن التخلص من أداء الضريبة يتحقق إذا ما أفلحت الطرق الإحتيالية فى إدخال الغش على الإدارة الضريبية وربط الضريبة أو تقرير إعفاء الممول منها على أساس الكذب الذى تتضمنه .

---

(١) انظر الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٣١٤ ــ كامل حامد السعيد : النظرية العامة لجرائم التهرب الجمركى . رسالة دكتوراة . القاهرة سنة ١٩٧٩ .

ويلاحظ أنه إذا ربطت الضريبة ربطا صحيحا دون أن تسبقه إمتناع الممول عن أدائها كلها أو بعضها وفقا لإقرار مزور ، أو أدى الجانى الضريبة الواجبة عليه قانونا فى الميعاد دون إعتداد بما أسفرت عنه الطرق الإحتيالية التى سلكها فإنه لا جريمة فى الأمر ، مثال ذلك إذا اقترن التغيير فى البيانات الذى من شأنه إنقاص وعاء الضريبة بتغيير عكسى من شأنه إلغاء أثر التغيير الأول على نتيجة الربح ، كما أنه قد يكشف مأمور الضرائب أثناء فحصه لدفاتر الممول ما بها من أخطاء فيربط الضريبة عليه ربطا صحيحا ثم يؤديها هذا الأخير وفقا لهذا الربط . وكذا قد يقدم الممول إقرارا صحيحا بإيراداته على الرغم من التزوير الذى شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة ، ثم يؤدى الضريبة فى الميعاد .

ويتعين أن ترجع هذه النتيجة إلى الإحتيال وتؤدى إلى ضرر الإفلات من الضريبة ، وهذا الضرر يتحقق إذا ما أفلحت الطرق الإحتيالية فى إدخال الغش على الإدارة الضريبية وربط الضريبة أو تقرير الإعفاء منها .

ولا يؤثر فى تمام الجريمة أن تكشف الإدارة هذا الخطأ قبل أن يؤدى الممول الضريبة وفقا لهذا الربط فتقرر إجراء ربطا إضافى(١) .

العنصر الثالث : أن يتم التخلص من أداء الضريبة تحت تأثير الإحتيال :

يتعين أن يتم التخلص من الضريبة بناء على الطرق الإحتيالية التى باشرها الجانى . وتعد علاقة السببية متوافرة إذا ربطت الإدارة الضريبية ربطا خاطئا دون إطلاع على الدفاتر المزورة التى أخفى فيها الجانى بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة .

وواقع الحال أن جريمة الإحتيال الضريبى تتضمن فى طياتها تغيير للحقيقة يرتكبه الممول عند تقديم الإقرارات الضريبية . ومن المقرر أن الكذب فى

---

(١) انظر الدكتور عبد الحميد الشواربى : الجرائم المالية والتجارية . دار المطبوعات بالأسكندرية سنة ١٩٨٦ ص ٣٥ .

الإقرارات الفردية العرفية لايعد تزويرا معاقبا عليه ، وذلك بإعتبار أن هذا الكذب لا يتناول إلا حقوقا خاصة لصاحب الإقرار ولا يتناول إلا مركزا شخصيا للمقر ولا يصلح لذلك سندا يحتج به على الغير .

على أن المشرع قد خرج عن هذا الإصل فى الإقرارات الضريبية ، وهى إقرارات فردية عرفية معاقب على التزوير فيها ، بالنظر إلى أنه قد ألقى واجب الصدق على الممولين فيما يدلون به من بيانات تقديرا لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم وإقتناع بعدالة الإلتزامات الضريبية[(١)] .

الركن المعنوى :

تتميز هذه الجريمة بأنها عمدية ، فلا تقع الجريمة مالم يتوافر القصد الجنائى وقد استلزم القانون فى هذه الجريمة فضلا عن القصد العام ، قصدا جنائيا خاصا هو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها .

القصد العام :

يفترض القصد العام علم الجانى بإرتكاب فعلا من أفعال الأحتيال من شأنه أن يؤدى إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها . فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادى أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه .

ويتعين أن تتجه إرادة الجانى إلى الإحتيال ، وإيقاع الإدارة الضريبية فى الغلط .

القصد الخاص :

تتطلب هذه الجريمة توافر القصد الخاص ، وهو أن يتجه الجانى إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها أى حرمان الإدارة الضريبية من

---

(١) انظر الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٣١٦ — الدكتور عبد الرؤوف مهدى : المسئولية الجنائية فى الجرائم الإقتصادية . رسالة دكتوراة سنة ١٩٧٤ القاهرة ص ١٧٠ .

الحصول على حقها فى هذه الضريبة ومتى توافر هذا القصد فى حق الجانى لا يجوز له أن يدفع التهمة بدعوى أن التزوير الذى شاب البيانات التى قدمها قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب .

ثالثا : طبيعة الجريمة :

ثار البحث حول طبيعة هذه الجريمة ، هل هى وقتية أو مستمرة ؟

وقد قضت محكمة النقض بصدد إحتيال ضريبى تم بطريق إخفاء بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة بأن هذه الجريمة مستمرة ، ويتعين كذلك مادام مرتكبها يخفى المبالغ التى تسرى عليها الضريبة .

والواقع أن هذه الجريمة تعتبر وقتية لأنها تقع وتنتهى بمجرد تخلص الجانى من أداء الضريبة كلها أو بعضها بأداء الممول الضريبة وفقا للأساس الخاطئ المبين فى إقراره . على أن الجانى يسأل فى الوقت ذاته عن جريمة الإمتناع عن أداء الضريبة كلها أو بعضها وهى جريمة مستمرة .

رابعا : العقـــوبة :

عاقب القانون على جريمة الإحتيال الضريبى المنصوص عليها فى المادة (١٧٨) بما يلى :

١ــ عقوبة السجن :

تنص المادة (١٧٨) من القانون رقم ١٥٧لسنة ١٩٨١ على أنه :

"... يعاقب بالسجن وكذلك كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها فى القانون بإستعمال إحدى الطرق الإحتيالية ..... وعقوبة السجن عقوبة الجناية ، وتنص المادة (١٦) عقوبات على أن المقصود بها " ... وضع المحكوم عليه فى أحد السجون العمومية وتشغيله داخل السجن أو خارجه فى الإعمال التى تعينها الحكومة المدة المحكوم بها عليه ... " .

٢ــ أداء الضرائب المستحقة التى لم يتم أداؤها.

٣ــ تعويض يعادل ثلاثة أمثال مالم يؤد من الضرائب المستحقة .

٤ــ تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة ، والتى تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والإعتبار .

٥ـ كما عاقب القانون الشريك فى هذه الجريمة بذات العقوبة المقررة للفاعل الأصلى .

فقد نصت المادة (١٧٩) من هذا القانون على أنه : " يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها فى المادة السابقة كل من حرض أو اتفق أو ساعد أى ممول على التهرب من أداء الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها " .

ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولا بالتضامن مع الممول فى أداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم أداؤها .

وعرفت المادة (٤٠) عقوبات الشريك بأنه كل من :

١ـ حرض على إرتكاب الفعل المكون للجريمة .

٢ـ من اتفق مع غيره على إرتكاب الجريمة .

٣ـ من ساعد غيره على إرتكاب الجريمة بالأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لإرتكابها .

المطلب الثالث

جرائم المحاسب

أخذ القانون الضريبى بنظام الإقرار لمساعدة الإدارة الضريبية فى تقدير أرباح الممول الخاضعة للضريبة ، وعنى بوجه خاص بالإقرارات الضريبية التى تلتزم المنشآت الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بتقديمها سنويا إلى مصلحة الضرائب ، فأوجب إعتماده وكذا الوثائق المرفقة به[1] ، طبقا لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وفقا لنص المادة (٣٥) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

ويعد إعتماد المحاسب ضروريا لصحة وفاء الممول بإلتزامه بتقديم الإقرار أو

---

(١) محكمة السين المدنية ٢٩ مارس سنة ١٩٥٨ دالوز سنة ١٩٥٨ ص ٤٧٢ .

الحسابات أو الدفاتر أو الميزانيات أو التقارير أو المستندات الأخرى التى نصت عليها قوانين الضرائب على تقديمها . ويعد جريمة ورود هذا الإعتماد على بيانات غير صحيحة سواء فى الإقرار أو المستندات الأخرى المذكورة مع علم المحاسب بعدم صحتها بقصد تمكين الممول من التهرب من أداء الضريبة(١) .

وتنص المادة (١٨٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه : " مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى قوانين مزاولة المهنة ، يعاقب بالسجن المحاسب الذى اعتمد الإقرار الضريبى والوثائق والمستندات المؤيد له فى الحالتين الآتية :

١- إذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته ، ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

٢- إذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته عن أى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدى إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .

وقد دعى القانون العام للضرائب فى فرنسا بالنص على عقاب الخبير المحاسب أو المحاسب القانونى الذى ساعد الممول على إرتكاب الغش الضريبى .

ويلاحظ أنه وأن كانت المسئولية الجنائية للمحاسب تتوقف على توافر القصد الجنائى فى حقه ، فإن خطئه المهنى فى إعتماد الإقرارات أو الحسابات أو الدفاتر أو الميزانيات قد يؤدى إلى تقرير مسئولية مدنية وتأديبية .

وتأكيدا لهذا الإتجاه نصت المادة (١٨٣٦) من القانون العام للضرائب فى فرنسا على أن عقاب الشركاء فى الجريمة لا يخل بالجزاءات التأديبية التى توقع على الموظفين العموميين ، أو مأمورى الضبط القضائى والخبراء والمحاسبين أو المحاسبين القانونيين(٢) .

---

(١) قضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توافر قصد الغش لدى المحاسب لتقرير مسئوليته الجنائية ، نقض جنائى ٢٠ يونيو سنة ١٩٥٧ . مجموعة الأحكام Bull رقم ٥١٥

(٢) انظر الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ١٥٦ .

المبحث الثانى
الجرائم المعاقب عليها بالحبس والغرامة

تقسيم :

من أهم الجرائم الضريبية المعاقب عليها بالحبس والغرامة هى : جرائم التزوير الضريبى ، وجريمة التهرب الضريبى ، وجريمة إستعمال طابع دمغة سبق إستعماله ، وجريمة عدم إحتجاز قيمة الضريبة المستحقة .

المطلب الأول
جرائم التزوير الضريبى

من جرائم التزوير الضريبى ، تقليد علامات طوابع الدمغة وتداولها[1] ، والتزوير فى الإقرارات الضريبية .

الفرع الأول
تقليد علامات وطوابع الدمغة وتداولها

تمهيد وتقسيم :

تنص المادة (٣٠) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على أنه " ... يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تجاوز مائة وخمسين جنيها ، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، كل من صنع مطبوعات أو نماذج مهما تكن طريقة صنعها ، تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وأختام وطوابع لمصلحة الضرائب . كما يعاقب بذات العقوبات كل من وزع

---

(١) انظر عبد العزيز عبد الوهاب : المرجع فى أحكام ضرائب الدمغة . مكتبة التجارة والتعاون سنة ١٩٧٩ .

أو عرض للبيع تلك المطبوعات والنماذج مع علمه بذلك ... " .

وتنص المادة (٢٢٩) من قانون العقوبات المعدلة بالقانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٥٦ على أنه " يعاقب بالعقوبات المدونة فى المادة السابقة (الحبس لا يتجاوز ستة أشهر ، وبغرامة لا تزيد على خمسمائة جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين) من صنع أو حمل فى الطرق للبيع أو يوزع أو عرض للبيع مطبوعات ، أو نموذجات مهما كانت طريقة صنعها ، تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحة البوسطة ، والتلغرافات المصرية ، ومصالح البوسطة والتلغرافات فى البلاد الداخلة فى إتحاد البريد مشابهه تسهل قبولها بدلا من الأوراق المقلدة "

وقد استهدف المشرع من العقاب على هذه الجريمة ، عدم تعريض المصلحة الضريبية للخطر المترتب على تقليد علامات وطوابع الضرائب والبريد والتلغراف وتداولها . ونبين فيما يلى أركان هذه الجريمة ، ثم العقوبة المقررة لها :

ـ أركان الجريمة :

يستلزم لقيام هذه الجريمة : إرتكاب الأفعال المعاقب عليها وهى التى تكون الركن المادى ، وأن ترد هذه الأفعال على مطبوعات ، أو طوابع مصلحة الضرائب والبريد والتلغراف وهى ما تمثل محل الجريمة ، وأن يتوافر القصد الجنائى لدى الجانى[1] .

أولا : الركن المادى :

أ ـ النشاط الإجرامى :

يتوافر هذا الركن بتوافر أحد الأفعال الآتية :

١ـ الصنع .

٢ـ الحمل فى الطرق للبيع .

٣ـ التوزيع .

٤ـ العرض للبيع .

١ـ الصنع : ويقصد به صنع شيئ كاذب ليشبه شيئا صحيحا ، وهو ما

---

(١) جلسة ابريل سنة ١٩٥٢ طعن ٨١٤ سنة ٢١ ق .

أفصح عنه المشرع بالنص على العقاب على صنع مطبوعات أو نموذجات مصلحة الضرائب إذا كانت تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحة الضرائب والبريد والتلغراف مشابهة تسهل قبولها بدلا من الأوراق المقلدة .

وقد ذهب البعض إلى أن المشرع لا يتطلب فى هذه الجريمة التقليد وإنما مجرد المشابهة فى الهيئة الظاهرة مشابهة تسهل قبول المطبوعات أو النموذجات(١) .

والواقع أن التقليد يتحقق بمجرد المشابهة التى تسهل قبول الأوراق المصنوعة ، ولا يشترط فيه أن يصل إلى درجة معينة من الإتقان وإنما يكفى أن يتحقق به إمكان التعامل بالشيئ المقلد ، وهو ما عناه المشرع فى نص المادة (٣٠)(٢) .

٢ـ الحمل فى الطرق للبيع : ويراد بحمل الأوراق المقلدة ، إحرازها فعلا أى مجرد الاستيلاء ماديا على العلامات والطوابع المقلدة ، ولا فرق بين أن يكون الإحراز عرضيا طارئا أو قانونيا على سبيل الملكية ، أو الأمانة على أنه لا يكفى مجرد هذا الاحراز بل يشترط فوق ذلك أن يكون فى الطرق العامة ، وبقصد البيع وتستخلص محكمة الموضوع هذا القصد من ظروف الدعوى وملابستها دون رقابة من جانب محكمة النقض .

٣ـ التوزيع : ويقصد به تسليم المطبوعات إلى عدد من الأفراد ولا أهمية لطبيعة العلاقة بين الجانى ومن وزع عليه المطبوعات فلا عبرة بكونهم من جمهور الناس أو من اخصائه ، ذلك بخلاف مدلول التوزيع كطريق من طرق العلانية المنصوص عليها فى المادة (٧١) عقوبات ، كما لا يشترط أن يكون التوزيع قد بلغ حدا معينا أو أن يتم بقصد البيع أو الفرجة .

٤ـ العرض للبيع : ويقصد به عرض العلامات أو المطبوعات المقلدة على أفراد الناس لشرائها أو الإعلان عنها للشراء ، ولم يشترط القانون أن يتم

---

(١) انظر الدكتور على راشد : الجرائم المضرة بالمصلحة العمومية سنة ١٩٥٨ ص١٣٩.

(٢) نقض ٣ اكتوبر سنة ١٩٥٥ . مجموعة الأحكام س ٦ ص ١١٨ رقم ٣٤٤ ـــ ١٨ نوفمبر سنة ١٩٣٥ مجموعة القواعد جزء ٣ ص ٤٩٩ رقم ٣٩٨ .

العرض على الجمهور دون تميز ، ولذا فإنه يستوى أن يتم العرض على إحد آحاد الناس أو على الجمهور عامة .

ثانيا : محل الجريمة :

تقع الجريمة المنصوص عليها فى كل من المادة (٣٠) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨١ ، والمادة (٢٢٩) عقوبات على الأشياء الآتية :

١ـ علامات وطوابع مصلحة الضرائب : ويقصد بها طوابع وعلامات الدمغة، ويعتبر كذلك كل ما يصلح لإعتباره بذاتها وسيلة لتحصيل ضريبة الدمغة فينطوى تحتها طوابع الدمغة المشتقة بذاتها والدمغات المطبوعة على الأوراق المعدة لتسديد ضريبة دمغة الاتساع ولا يعد من قبيل العلامات والطوابع تصريح مصلحة الضرائب بإستعمال الآلة المعدة لدمغ الأوراق ، أو نماذج مصلحة الضرائب المعدة لتقديم الإقرارات عليها .

٢ـ علامات وطوابع البريد : إذا كان المشرع لا يحمى ـ بحسب الإصل سوى المصلحة الضريبية الوطنية مالم ينص على خلاف ذلك ، فقد امتدت الحماية إستثناءا فى المادة (٢٢٩) عقوبات إلى علامات وطوابع البريد والتلغراف فى البلاد الداخلة فى اتحاد البريد .

وجدير بالذكر أنه لا يدخل فى نطاق التجريم آلة التمغة أو العلامة ، وكذلك التأشيرات التى تفيد أداء هذه الضريبة فى بعض الأحوال(١) .

ثالثا : الركن المعنوى :

يستلزم لقيام هذه الجريمة توافر القصد الجنائى ، ولا يكفى مجرد القصد العام بل يتعين توافر القصد الخاص ، وهو أن يكون لدى مرتكبها نية إستعمال الشيئ المقلد أو المزور إستعمالا ضارا(٢) .

وقد ثار خلاف حول القصد الخاص فى هذه الجريمة فذهب رأى إلى أن هذه الجريمة لا تستلزم قصدا جنائيا خاصا بل يكفى أن يرتكب الجانى الفعل المنصوص عليه عن عمد ، وأن عبارة " صنع المطبوعات أوالنموذجات المشابهة "

---

(١) راجع الدكتور أحمد فتحى سرور : الجرائم الضريبية المرجع السابق ص ٣٤١ .

(٢) انظر جندى عبد الملك ، جزء ٢ ص ٣٤٥ رقم ١٢ .

لا يفيد ضرورة توافر نية الغش ، بل قد يكون لأغراض مشروعة فى الأصل . وأن المشرع قد عاقب على هذه الصورة لما عساه أن يقع من الضرر بسبب إختلاط الطوابع والأوراق الصحيحة بالمطبوعات أو النموذجات المشابهة ، ويتعذر التمييز بين النوعين على بعض الناس .

وذهب رأى آخر[1] إلى ضرورة توافر القصد الجنائى الخاص فى هذه الجريمة إستنادا إلى أنه لا محل للقول بأن لفظ " صنع " التى استعملها المشرع فى المادتين (٣٠) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ ، و(٢٢٩) من قانون العقوبات تغاير لفظى " تقليد وتزوير " الواردين فى المادة (٢٠٦) عقوبات ـــ وذلك لأن الصنع لا يخرج عن كونه تقليدا للشيئ الصحيح ، وهو ما أفصح عنه المشرع صراحة حين عبر عن الأوراق المقلدة ، وأنه لو أراد المشرع العقاب على التقليد مجردا عن نية الغش لنص على ذلك صراحة ، كما فعل فى المادة (٢٠٤/ أ) مكرر عقوبات ، إذ نصت على معاقبة كل من صنع أو باع أو وزع أو حاز بقصد البيع أو التوزيع لأغراض ثقافية أو علمية أو صناعية أو تجارية قطعا معدنية أو أوراق مشابهة فى مظهرها للعملة المتداولة فى مصر أو أوراق البنكنوت المالية التى أذن بإصدارها قانونا إذا كان من شأن هذه المشابهة إيقاع الجمهور فى الغلط فضلا عن ذلك فإن من يحمل الطوابع أو العلامات المقلدة فى الطريق للبيع أو يوزعها لا يفعل ذلك إلا إذا كانت قد توافرت لديه نية الغش .

وخلاصة هذا الرأى أن الجريمة موضوع البحث يستلزم المشرع لقيامها توافر القصد الخاص .

أما محكمة النقض المصرية فقضت فى حكم لها " أن طوابع الدمغة وإن كانت من علامات إحدى المصالح الحكومية التى تعاقب على تقليدها المادة (٢٠٦) عقوبات والمادة (٢٧) من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ (القديم) إلا أن القصد الجنائى الذى يتطلبه نص المادة (٢٠٦) يختلف عن القصد الجنائى الذى تتطلبه المادة (٢٧) من القانون المذكور ، فالقصد الجنائى فى المادة (٢٠٦) قصد خاص

---

(١) انظر الدكتور السعيد مصطفى السعيد : جرائم التزوير . طبعة ١٩٥١ ـــ الدكتور محمود محمود مصطفى . القسم الخاص سنة ١٩٥٨ ـ الدكتور على راشد المرجع السابق.

هو العلم بتجريم الفعل ونية إستعمال الشيئ المقلد أو المزور إستعمالا ضارا بمصلحة الحكومة أو بمصلحة الأفراد وهو مفترض من التقليد أو التزوير ، أما القصد الجنائى فى المادة الأخرى الخاصة بعلامات الدمغة فقصد عام وهو مجرد العلم بالتقليد أو التزوير دون إذن الجهات المختصة ، ولو كان ذلك القصد الجنائى المنصوص عليه فى المادة (٢٠٦) عقوبات[١] .

والواقع أن القانون لم يستهدف من العقاب على هذه الجريمة ما يترتب عليها من الإخلال بالثقة فى أحكام الدولة وعلاماتها ، فذلك أمر تكفلت به المادة (٢٠٦) عقوبات ، وإنما استهدف من ذلك حماية المصلحة الضريبية من تعرضها خطر إستعمال الطوابع أو العلامات المقلدة كوسيلة للوفاء بالضريبة .

ولما كان الأصل فى الجرائم الضريبية أن القانون يعتد فيها بالمسلك الشخصى للجانى إلا إذا نص على عكس ذلك ــ فإنه لا وجه لإشتراط القصد الجنائى فى هذه الجريمة كصورة لركنها المعنوى بل يكفى أن يتوافر فيها الخطأ عمديا كان أو غير عمدى إلا أنه يلاحظ أن تقليد الطوابع أو العلامات لا يتصور وقوعه إلا بفعل عمدى ، لذا يجب الوقوف عند حد القصد العام الذى يقتضيه فعل التقليد ، ولا محل بعد ذلك للتوغل فى شخصية الجانى والبحث فى نواياه عن القصد الجنائى الخاص[٢] .

العقوبة :

يعاقب على هذه الجريمة بالحبس مدة لا تجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تجاوز مائة وخمسين جنيها او بإحدى هاتين العقوبتين أما اذا توافر القصد الجنائى الخاص لدى الجانى ، فإنه فى هذه الحالة يعتبر مرتكبا للجريمة المنصوص عليها فى المادة (٢٠٦)عقوبات فضلا عن هذه الجريمة مما يولد تعددا معنويا للجريمتين ، يتعين معه عقاب الجانى بعقوبة الجريمة الاشد

---

(١) نقض ٣ فبراير ١٩٥٩ . مجموعة الأحكام س ١٠ ص ١٥٥ رقم ٣٣ .

(٢) الطعن رقم ١٤٣١ سنة ٢٦ ق جلسة ٩ ابريل سنة ١٩٥٧ س ٨ ص ٣٧٧ ــ والطعن رقم ١٢٢٧ س ٢٧ ق جلسة ٣ فبراير سنة ١٩٥٩ س ١٠ ص ١٥٥ .

وهى المنصوص عليها فى المادة (٢٠٦) عقوبات .

ونص القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بتقرير رسم الدمغة فى المادة (٢٠) على معاقبة كل من يخالف احكامة بالغرامة ، إذ أوجب فى المادة (٢٣) على القاضى أن يحكم على جميع من اشتركوا فى المخالفة فضلا عن الغرامة بدفع قيمة الرسوم المستحقة والتعويضات للخزانة على ألا يقل مقدار التعويض عن ثلاثة أمثال الرسوم المهربة ولا يزيد على عشرة أمثالها[1] .

الفرع الثانى

تزوير الإقرارات الضريبية

تمهيد وتقسيم :

عاقب المشرع الضريبى على التزوير فى الإقرارات الضريبية ، مثال ذلك ما نص عليه فى المادة (٢٥) من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، الخاص بالديون على التركة بقصد التخلص بطريق الغش من أداء كل أو بعض ضريبة الأيلولة على التركات ، وكذلك ما نص عليه فى المادة (١٨٢) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الخاص بذكر بيانات غير صحيحة فى إقرار الثروة .

وسوف نبين فيما يلى أركان هذه الجريمة ، والعقوبة المقررة لها .

أركان الجريمة :

يتطلب المشرع لقيام هذه الجريمة ركنا ماديا يتمثل فى الإدلاء ببيانات غير صحيحة ، ومحلا للجريمة هو الإقرارات والأوراق الضريبية الأخرى ، وقصدا جنائيا يتعين فيه توافر نية التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .

أولا : الركن المادى :

١ـ تغيير الحقيقة :

ويتحقق تغيير الحقيقة فى هذه الجريمة بالإدلاء ببيانات كاذبة فى الإقرارت

---

(١) راجع عبد العزيز عبد الوهاب : المرجع فى أحكام ضرائب الدمغة المرجع السابق ص ١٤٠ .

وغيرها من الأوراق الضريبية الأخرى التى تقدم تنفيذا للقانون الضريبى سواء تعلقت هذه البيانات بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو إستحقاقها أو بحالة الممول الإجتماعية وغير ذلك من البيانات التى تؤثر فى تحديد الضريبة أو إستحقاقها .

ويتعين أن يتم تغيير الحقيقة بإحدى طرق التزوير المادى أو المعنوى التى نص عليها قانون العقوبات بإعتباره القانون العام .

ولا يعد تزويرا مجرد الكذب فى الإقرارات الفردية العرفية وبالتالى لا يعاقب عليه ـ وذلك بإعتبار أن هذا الكذب لا يتناول إلا حقوقا خاصة لصاحب الإقرار ولا يتناول إلا مركزا شخصيا للمقر ولا يصلح لذا سندا يحتج به على الغير[1] . إلا أن المشرع قد خرج عن هذه القاعدة فى الإقرارات الضريبية وعاقب على التزوير فيها، بالنظر أنه ألقى واجب الصدق على الممولين فيما يدلون به من بيانات تقديرا لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم وإقتناع بعدالة الإلتزامات الضريبية .

٢ـ محل الجريمة :

يجب أن يرد تغيير الحقيقة على الإقرارات الضريبية أو غيرها من الأوراق الضريبية التى تقدم تنفيذا للقانون الضريبى ، ويشترط لوقوع هذه الجريمة ، أن تقدم الإقرارات والأوراق الضريبية الأخرى إلى الإدارة الضريبية ـ ذلك خلافا لما هو مقرر فى جرائم التزوير من وقوع الجريمة بمجرد حصول التزوير ولو لم يستعمل المحرر المزور . وبعبارة أخرى أن التزوير الضريبى محل البحث لا تمتد إليه يد العقاب مالم يقترن بالإستعمال عن طريق تقديم المحرر المزور إلى الإدارة الضريبية .

ويترتب على ذلك أن تقادم الدعوى الجنائية فى هذه الجريمة يبدأ من تاريخ تقديم الإقرارات إلى الإدارة الضريبية وليس من تاريخ التزوير .

---

(١) نقض ٢١ ابريل سنة ١٩٥٩ . مجموعة الأحكام س ١٠ ص ٤٦٢ رقم ١٠٠ نقض ٢٧ يونيه سنة ١٩٣٢ . مجموعة القواعد جزء ٢ ص ٥٩٧ رقم ٣٦٣ .

المطلب الثانـى

إستعمال طابع دمغة سبق إستعمالة

تمهيد :

نصت المادة (٣١) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على معاقبة كل من استعمل أو باع أو شرع فى بيع طوابع دمغة سبق إستعمالها مع علمه بذلك . ولما كان الوفاء بضريبة الدمغة قد يتم عن طريق لصق طوابع معينة فان المشرع الضريبى رغبة منه فى التحقق من صحة هذا الوفاء نص على معاقبة من يوهم الادارة الضريبية بهذا الوفاء عن طريق إستعمال طوابع دمغة سبق استعمالها ، كما عاقب من يبيع أو يشرع فى بيع هذه الطوابع درء لخطر إستعمالها . وإستعمال طابع دمغة سبق إستعماله يمثل صورة متميزة لجريمة الإحتيال الضريبى ، لما يترتب عليه من التخلص من أداء الضريبة عن طريق الوفاء الصورى لها[١] .

ونبين فيما يلى أركان هذه الجريمة ، والعقوبة المقررة لها .

أولا : أركـان الجريمة :

١ـ الإستعمال :

يمثل الإستعمال الركن المادى فى هذه الجريمة ، ولا يعد إستعمالا مجرد نزع طابع الدمغة من مكانه وحيازته بقصد إستعماله وذلك دون الإخلال بإعتبار الإستيلاء على هذا الطابع بقصد التملك جريمة سرقة أو إختلاس حسب الأحوال .

ويتعين للعقاب على طابع دمغة سبق إستعماله أن يرد هذا اللصق على محرر خاضع لضريبة لصق الدمغة ، ويقتضى العقاب على الإحتيال الضريبى الذى تنطوى عليه هذه الجريمة أن يكون المحرر الذى لصق عليه الطابع خاضعا لضريبة الدمغة وأن يجوز سداد الدمغة المستحقة عليه بطريق الغش[٢] . ولما كان القانون لا يعاقب على الشروع فى هذه الجريمة أو محاولة إرتكابها ومن ثم فلا عقاب على من يلصق طابع دمغة سبق إستعماله على محرر لا يخضع لضريبة

---

(١) عبد العزيز عبد الوهاب : المرجع فى أحكام ضرائب الدمغة المرجع السابق .

(٢) انظر الدكتور أحمد محمود حسن : قضاء النقض الضريبى المرجع السابق ص ٢٤٠ .

الدمغة أو لا يجوز سداد هذه الضريبة فيه عن طريق الغش . ويدخل فى دائرة التجريم أيضا بيع أو شروع فى بيع طوابع سبق إستعمالها .

٢ـ محل الجريمة :

يتعين أن يرد الإستعمال على طابع دمغة سبق إستعماله فلا عقاب على إستعمال الورق المدموغ الذى سبق إستعماله ، ويقصد بسبق الاستعمال للطابع هو سبق لصقه فإذا أخطأ الممول ولصق طابع دمغة على محرر غير خاضع لضريبة الدمغة أو لا يجوز فيه وفاء هذه الضريبة بطريق اللصق ثم تنبه إلى ذلك . فان هذا الطابع لا يعتبر مستعملا بحيث يجوز للممول إعادة إستعماله فى محرر آخر . إلا أن مجرد ثبوت سبق لصق الطابع فى محرر آخر يعد قرينة على سبق إستعماله ، وعلى المتهم عبء إثبات العكس ولا عبرة بما اذا كان الطابع المستعمل يقل فى القيمة عن مبلغ الضريبة المستحقة أو لا ـــ مادام من شأن لصق مثل هذا الطابع الإيهام بأداء جزء من الضريبة . ولا يؤثر فى وقوع الجريمة أن ينزع الجانى الطابع المستعمل بعد اعادة استعماله .

٣ـ القصد الجنائى :

جريمة إستعمال طابع دمغة سبق إستعماله جريمة عمدية يستلزم لوقوعها توافر القصد الجنائى فيها .

والقصد الجنائى اللازم توافره فى هذه الجريمة هو القصد الجنائى العام ، ويتحقق بالعلم والادارة .

فيتعين أن يعلم الجانى بأن الطابع الذى يستعمله قد سبق إستعماله ، ويجب أن تتجه إرادة الجانى إلى إستعمال الطابع المستعمل ، فإذا نزعه من مكانه بنية إستعماله إلا أن شخصا آخر سرقه وإستعمله فلا محل لأن تنسب الجريمة إليه[1] .

---

(١) انظر الدكتور محمد حلمى مراد : النظم الضريبية فى البلاد العربية المرجع السابق ص ١٧٠ ـ الدكتور السيد عبد المولى : التشريع الضريبى المصرى سنة ١٩٧٧ المرجع السابق.

ثانيا : العقوبة :

١- تنص المادة (٣١)من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على أنه يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن عشرة جنيهات ، ولا تجاوز خمسون جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين :

أ - كل من باع اوشرع فى بيع طوابع الدمغة سبق إستعمالها مع علمه بذلك .

ب - كل من استعمل طوابع سبق إستعمالها مع علمه بذلك .

٢ - وفى جميع الاحوال يكلف الجانى بلصق طوابع دمغة سليمة تعادل قيمة الطوابع المعاد إستعمالها .

المطلب الثالث

عدم إحتجاز قيمة الضريبة المستحقة

تمهيد :

تنص المادة (١٨٤) من القانون رقم١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ، فضلا عن تعويض لا يقل عن ٥٠٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة فى حالة مخالفة حكم المادة (٦) ، والفقرة الثانية من المادة (٧) ، والمادة (١٠) ، والفقرة الأخيرة من المادة (١١) ، والفقرة الأخيرة من المادة (١٥) ، والمادة (٧٠) من هذا القانون .

أولاً: إخلال الهيئات والشركات والمنشأت بالالتزم بالحجز :

تقضى المادة (٦) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على إلتزام كل هيئة أوشركة أو منشأة أو جهه بإن تحجز مما يكون عليها دفعه من الفوائد و غيرها من الإيرادات المنصوص عليها بالمادة (١) من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها وتوريدها خلال خمسة عشر يوما إلى مأمورية الضرائب المختصة.

وفى حالة المزايا والتوزيعات العينية تلتزم الشركة أيضا بتوريد الضريبة المستحقة على أن تستأديها من صاحب الشأن ولها فى هذا السبيل حق الحبس قانونا.

ثانياً : إخلال الحاصلين على إيرادات القيم المالية الأجنبية بالتزاماتهم .

تنص المادة (٧) من هذا القانون على أنه يلتزم كل من يحصل على أى من إيرادات القيم المالية الأجنبية الخاضعة للضريبة المنصوص عليها فى البندين (٣ ، ٤) من هذا القانون أن يؤدى الضرائب المستحقة لمأمورية الضرائب خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمه للإيراد أو خلال ستين يوما على الأكثر من تاريخ الأستحقاق ، كما يلتزم كل بنك أوشركة أو منشأة تحصل مباشرة أو بواسطة غيرها أى مبلغ من الإيرادات المشار إليها بأن تحجز منه قيمة الضريبة المستحقة عليه لتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوما الاولى من كل شهر بالنسبة لما يكون قد حجز لحساب المصلحة خلال الشهر السابق[(١)] .

ثالثا : إخلال المدين بفوائد ديون الأفراد المقيمة فى مصر :

تنص المادة (١٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه :

" ... يكون المدين فيما يتعلق بفوائد الديون المطلوبة لإفراد مقيمين بمصر وتكون ثابتة بأوراق عرفية أو لم تكن قد حررت سندات بها مكلفا عند قيامه بتسديد الدين أن يحجز من المبالغ التى يلتزم بأدائها مقدار الضريبة المستحقة على الفوائد المذكورة بالكامل وأن يورده إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية مصحوبا بإقرار موقع منه طبقا للأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية.

---

(١) انظر الدكتور شريف رمسيس تكلا : نظام الضرائب على الدخل فى مصر المرجع السابق ص ١٤٧ .

رابعا : إخلال أصحاب الأعمال بالحجز على ضريبة المرتبات :[١]

تنص المادة (٧٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيراد الخاضع للضريبة بأن يحجزوا ما يكون لديهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها فى المادة (٥٨) من هذا القانون قيمة الضرائب المستحقة .

ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر قيمة ما خصموه من الدفعات التى أجروها فى الشهر السابق ، ويجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية كذل واجبات المستحق إذا كان الإيراد الذى يبلغ مجموعه حد الخضوع للضريبة يتكون من عناصر يقل كل منها على حده عن هذا الحد .

خامسا : إخلال مؤجر الشقق المفروشة ومالك الغراس بالتزاماتهما :

تقضى المادة (١٨٥) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨ :

١ـ يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه ، مؤجر الوحدة المفروشة سواء كان مالكا أو مستأجرا لها ، الذى لا يقوم بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية لبدو عقد الإيجار مفروشا ببيان عن الوحدات المؤجرة مفروشة وعدد حجراتها وقيمة الإيجار مفروشا والقيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية[٢] .

---

(١) انظر مختار سامى شيمة : ضريبة المرتبات والأجور تطبيقا وتحديد المرجع السابق ص ٨٩ ـ الدكتور حسين خلاف :انوجيز فى تشريع الضرائب المصرية المرجع السابق ـ الدكتور عاطف صدقى : التشريع الضريبى المصرى المرجع السابق ص ١٣٠ ـ الدكتورمحمد حلمى مراد : تشريع الضرائب ـ الجزء الأول : الضرائب المباشرة سنة ١٩٦٣ مطبعة نهضة مصر ص ١٨٠ ـ محمود رياض عطيه : الوسيط فى تشريعات الضرائب .

(٢) انظر محمد وجدى عبد الصمد ، ممدوح عبد الحفيظ : قضاء الضرائب المرجع السابق ص ٢٤٠ ـ الدكتور ابو اليزيد على المتيت : الضرائب غير المباشرة المرجع السابق .

٢- ويعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن خمسون جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين مالك الغراس سواء كان مالكا للارض أو مستأجرا لها إذا لم يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة البيانات والإخطارات المنصوص عليها فى الفقرتين الأخيرتين من المادة (٢٢) من هذا القانون .

المبحث الثالث

الجرائم المعاقب عليها بالغرامة

تقسيم :

من الجرائم الضريبية التى يعاقب عليها بالغرامة هى : الإمتناع عن تقديم الأوراق الضريبية ، وإتلاف الأوراق الضريبية ، وعدم التحقق من الوفاء بالضريبة.

المطلب الأول

الإمتناع عن تقديم الأوراق الضريبية

تمهيد :

قد خول القانون موظفى الإدارة الضريبية المتمتعين بصفة الضبط القضائى سلطة الإطلاع على الدفاتر والمستندات وغيرها من الأوراق الضريبية[١] .

وتأكيدا لهذه السلطة أوجب القانون الضريبى على من يحوز الأوراق الضريبية التى يرغب مأمور الضرائب فى الإطلاع عليها أن يقدمها إليه عند طلبها وعاقب على الإمتناع عن تقديمها . ومن التشريعات التى نصت على هذه الجريمة القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ المادة (١٨٧)[٣] ، والقانون رقم ١١١ لسنة

---

(١) انظر محمود رياض عطيه : الوسيط فى تشريعات الضرائب المرجع السابق - الدكتور عبد الحميد الشواربى : الجرائم المالية التجارية المرجع السابق .

١٩٨٠ المادة (٢٩) .

ونبين فيما يلى طبيعة هذه الجريمة ، وأركانها ، والعقوبة المقررة لها .

أولا : طبيعة الجريمة :

جريمة عدم تقديم الإقرار عن الأرباح ــ هى جريمة مستمرة ، على ما إستقر عليه قضاء محكمة النقض . فهى تتجدد بإمتناع المتهم المتواصل عن تنفيذ ما يأمر به القانون ، وتظل قائمة ما بقيت حالة الإستمرار التى تنشئها إرادة المتهم أو تتواصل فى تجددها ، وذلك إلى حين تقديم الإقرار . أو ما بقى حق الخزانة قائما ، وذلك إلى حين سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة أو يظل لمصلحة الضرائب حتى هذا التاريخ الحق فى تقدير أرباح الممول وما يترتب على ذلك من مطالبته بقيمة الضريبة المستحقة . ذلك أن إقرار الممول عن أرباحه هو من وسائل تقدير الضريبة ، ومن ثم فإن الإلتزام بتقديمه يرتبط بالإلتزام بالضريبة ذاتها ، فإذا ما لحقها السقوط ، سقط معها ، وتبعا لذلك فإن مدة سقوط الدعوى العمومية فى جريمة الإمتناع عن تقديم هذا الإقرار ، إنما تبدأ من تاريخ تقديم الإقرار ــ بعد فوات الميعاد المحدد لتقديمه قانونا ــ أو من تاريخ سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة حسب الأحوال[١] .

ولا يتوقف إلتزام الممول بتقديم إقرار عن أرباحه عند حد إنقضاء الميعاد المحدد لمباشرته ، وإنما يستمر بعد إنتهاء أجل تقديمه . ويظل هذا حق لمصلحة الضرائب فى تقدير أرباحه قائما إلى حين إنقضاء الإلتزام بأداء الضريبة بالتقادم ما لم يتم الإتفاق بين الممول والمصلحة على وعاء الضريبة أو يصبح ربط الضريبة نهائيا . والإمتناع عن تقديم الإقرار عن الأرباح يعتبر من حيث التقادم وحدة قائمة بذاتها لا يدخل فيها غيرها من الجرائم المماثلة التى تقع من الممول عن سنوات أخرى[٢] .

---

(١) نقض جنائى ١٠ ابريل سنة ١٩٦٢ س ١٣ ص ٣٢٥ .

(٢) نقض جنائى ١٢ مايو سنة ١٩٥٤ س ٢ ص ٨٠٢ ـ نقض ١٠ مايو سنة ١٩٦٥ س ١٦ ص ٤٤٦ ـ نقض ٥ يونيو سنة ١٩٥٦ س ٧ ص ٤٨ .

ثانيا : أركان الجريمة :

أ ـ الركـن المـادى :

١ـ الإمتـنـاع : يتحقق الإمتناع بعدم تـقديم الأوراق الضريبيـة المـراد الإطـلاع عليها من جانب مأمور الضرائب . ولا يحول دون وقوع الجريمة أن يطلب المتهم من مأمور الضرائب الإطلاع على هذه الأوراق بعد سبق إمتـناعه عن تـقديمها إليـه ويعتبر إمتناعا عن تـقديم الأوراق الضريبية أن يغلق الممول محله فى التاريخ الذى حدده مأمور الضرائب للإطلاع عليها . وقد قضى مجلس الدولـة الفرنسـى بأنـه يعد إمتناعا أن يغلـق الممـول بـاب منشـأته فـى الـتاريخ الـذى حـدده لـه منـدوب الإدارة الضريبية للإطلاع(١) .

ويشترط أن يتم الإطلاع فى المكـان الـذى توجـد بـه الأوراق المـراد الإطـلاع عليها وفى أثناء ساعات العمل العادى . ويقصد بساعات العمل العـادى أوقـات العمـل بالنسبة إلى المنشأة أو الشخص الـذى تـرى الإدارة الضريبيـة إستعمال سـلطتها فـى الإطلاع لديه لا أوقات العمل العادى للإدارة الضريبية .

وإذا وجه مأمور الضرائب خطابا إلـى الممـول بإحضـار دفـاتره ومسـتـنداته الضريبية إلى مكتبه بالإدارة ، أو طالبـه بتـقديمها إليـه فـى غير السـاعات المحـددة لعمله فامتنع الممول عن تـقديم هذه الأوراق ، لا يعد هذا الإمتـناع جريمة .

٢ـ محـل الجريمة :

يتعين أن يرد الإمتـناع على الدفاتر التى يستلـزمها القـانون وغيرهـا مـن المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بهـا وأوراق الإيـرادات والمصروفـات(٢) . وقـد حددت المادة (١٨٧) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هذه الدفاتر والمسـتـندات فنصت على أنه :

أولا : يعـاقب بغرامـة لا تـقل عن ٢٠٠ جنيـه ولا تجـاوز ٥٠٠ جنيـه فـى الحـالات الآتية:

---

(١) مجلس الدولة الفرنسى فى ١٠ يوليو سنة ١٩٥٧ دالوز سنة ١٩٥٨ رقم ٢٠ ــ محمد السعيد وهبه : صور التهرب الضريبى المرجع السابق ص ٢٠٥ .

(٢) انظر كامل حامد السعيد : النظرية العامة لجرائم التهرب الجمركى المرجع السابق .

١- عدم تقديم إقرار الثروة المنصوص عليه فى المادة (٣١) من هذا القانون فى الميعاد وفى حالتى الربط الإضافى المنصوص عليهما فى المادتين (١٥٢) ، (١٥٤) من هذا القانون .

٢- عدم تقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادتين (١٤٠) ، (١٤١) من هذا القانون فى الميعاد أو تضمينه بيانات غير صحيحة مع علمه بذلك .

٣- الإمتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات المنصوص عليها فى المادتين (١٤٤) ، (١٤٥) من هذا القانون أو عدم موافاة مصلحة الضرائب بما تطلبه من بيانات منصوص عليها فى المادة (١٤٢) من هذا القانون ، وكذلك إذا امتنع صاحب المهنة عن تقديم أى من الدفترين المشار إليهما فى المادة (٨٤) من هذا القانون .

ثانيا : يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه فى حالة مخالفة الفقرة الرابعة من المادة (٢٩) والمواد (٣٤ ، ٨٥ ، ١٠٢ ، ١٠٤) والفقرة الأولى من المادة (٥٠) من هذا القانون . وتلزم هذه المواد بتقديم بيان بالأرباح الفعلية حتى يتسنى أداء الضريبة عنها .

ثالثا : عدم تقديم إقرار بالأرباح والخسائر والمنصوص عليها فى المواد (٤٤ ، ٤٥ ، ٤٦ ، ٤٧ ، ٤٨ ، ٤٩ ، ٥٠ ، ٥١ ، ٥٣ ، ٨٩ ، ٩٠ ، ٩١ ، ٩٢ ، ٩٣) من هذا القانون .

رابعا : عدم إمساك الدفاتر والمنصوص عليه فى المواد (١٢٩ ، ١٣٥ ، ١٣٦ ، ١٣٧ ، ١٣٨ ، ١٣٩) من هذا القانون .

وفى هذه حالة تكون الجهة التابع لها المخالف مسئولة بالتضامن عن أداء الغرامة .

٣- القصد الجنائى :

تعد هذه الجريمة عمدية ، مما يقتضى توافر القصد الجنائى فيها فيلزم أن يعلم الجانى بأن الإدارة الضريبية قد طلبت منه تقديم الأوراق التى امتنع عن تقديمها وأنه يحوز فعلا هذه الأوراق .

ويجب أن تتجه إرادته إلى هذا الإمتناع ، فإذا سرقت أو فقدت الأوراق المطالب بتقديمها مما حال بين المتهم وبين تقديمها لا يمكن نسبة الإمتناع إليه .

ثالثا : العقــوبة :

يعاقب على هذه الجريمــة فــى القــانون رقــم ١٥٧ لسـنة ١٩٨١ المـادة (١٨٧)[٣] بالغرامة الـتى لا تـقل عن مائتى جنيه ولا تـتجاوز خمسمائة جنيـه . وفـى القـانون رقـم ١١١ لسـنة ١٩٨٠ المـادة (٢٩) بالغرامـة الـتى لا تـقل عـن عشـرة جنيهات ولا تزيد عن مائتى جنيه .

وقد نصت المادة (١٨٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه فضـلا عن الغرامة يحكم على الجناة بتقديم الدفاتر والأوراق والمستـندات التى لـم يقدموهـا وبتهـديدات مالية يحدد الحكـم مقدراهـا عـن كل يـوم مـن أيـام الـتأخير وتـاريخ بـدء سريانها .

ولا يقـف سريانها إلا من اليوم الذى يثبت فيـه بتأشـيرة موقعـة مـن منـدوب المصلحة على أحد الدفاتر الرئيسية للممول أن المصلحة قد مكنت مـن الإطـلاع الـذى قضى به الحكم .

علـى أنـه متـى قـام صـاحب الشـأن بتـنفيذ مـا قضـى بـه الحكـم فيمـا يتعلـق بـالإطلاع فإنـه يجـوز للمحكمـة دائمـا بنـاء علـى طلبـه أن تعفيـه مـن كـل أو بعـض الـتهديدات المالية المحكوم بها[١] .

المطلب الثانى

إتــلاف الأوراق الضريبية

تـمـهـيـد :

تدخل المشـرع الضريبـى بالـتجريم والعقـاب فـى القـانون رقـم ١١١ لسـنة ١٩٨٠ المادة (٢٩) حماية للمصلحة الضريبية[٢] . فحظـر مـن إتـلاف الأوراق الـتى

---

(١) نقض ٢٧ فبراير سنة ١٩٤٤ مجموعة الجـرف جـزء ٤ ص ٣٨٣ مبـدأ ٢٧٩ ــ ومجموعة السكرى ص ٣٦٩ رقم ١٥١٤ .

انظر الدكتـور أحمـد محمـود حسن : قضـاء النقـض الضريبـى المرجـع السـابق ص ٩٨ ــ الدكتور زكريا محمد بيومى : قانون الضرائب على الدخل المرجع السابق .

تفيد فى التحقق من صحة تطبيق القانون .

ونبين فيما يلى أركان هذه الجريمة ، ثم العقوبة المقررة لها .

أ ــ أركان الجريمة :

أولا : الركن المادى :

١ـ الإتلاف :

يتحقق إتلاف الأوراق الضريبية بجعلها غير صالحة للغرض الذى اعدت من أجله مما يؤدى إلى الحيلولة دون الإستفادة منها فى التحقق من صحة تطبيق القانون الضريبى .

٢ـ محل الجريمة :

يتعين أن يرد الإتلاف على المحررات والأوراق الضريبية الأخرى ويشترط أن تكون الأوراق المتلفة صالحة لإثبات ما يراد معرفته بشأن ضريبة لم يسقط بعد حق الحكومة فى المطالبة بها .

ولا يحول دون وقوع الجريمة أن تكون الأوراق الضريبية محل الإتلاف مملوكة للمتلف نفسه .

وعلة تجريم هذا الإتلاف ولو صدر من مالك الأوراق هو ما أراد به القانون من أحكام الرقابة الضريبية بفرض بعض الواجبات التى من شأنها تمكين الإدارة من التحقق من صحة تطبيق القانون الضريبى .

ثانيا : القصد الجنائى :

تعد جريمة إتلاف الأوراق الضريبية جريمة عمدية يتعين فيها توافر القصد الجنائى العام ، فلا عقاب على الإتلاف غير العمدى .

ويجب أن يعلم الجانى بمضمون الأوراق التى أتلفها ومدى أهميتها ، وأن يعلم أيضا بأن لم يسقط بعد حق الحكومة فى المطالبة بالضريبة . ويتعين أن تتجه إرادة الجانى إلى الإتلاف .

وتقع الجريمة متى توافر القصد الجنائى دون حاجة إلى تطلب قصد خاص أى قصد التهرب من أداء الضريبة .

ب ـ العقـوبة :

يعاقب على هذه الجريمة بعقوبة الغرامة ، المنصوص عليها فى القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ فى المادة (٢٩) . ولا محل لتطبيق العقوبة المنصوص عليها فـى المادة (٣٦١) عقوبات ذلك أن القانون الضريبـى إذ أفرد نصا خاصا بجريمـة الإتلاف المذكورة فإنه قد نسخ بذلك النص العام فى الحدود التى قررها ، وتطبيقا لذلك فإنه لا يحول دون وجوب تطبيق العقوبة المنصوص عليها فى القانون الضريبـى أن يكون الجانى لا يملك الأوراق الضريبية التى أتلفها .

المطلب الثالث

عدم التحقق من الوفاء بالضريبة

فرض القانون الضريبى على بعض الأشخاص واجب التحقق من الوفاء بالضريبة وعاقب على الإخلال بهذا الإلتزام ، وذلك إحكاما للرقابة الضريبية .

ونبين فيما يلى أركان هذه الجريمة ، والعقوبة المقررة لها .

أ ـ أركان الجريمة :

أولا : الركن المادى :

يتمثل الركن المادى فى هذه الجرائم فى الفعل الذى ينطوى على عدم التحقق من الوفاء بالضريبة . وقد وردت فى مختلف التشريعات الضريبية صور كثيرة لمخالفة واجب التحقق من هذا الوفاء ومثال ذلك :

١ـ أداء حقوق التركة إلى الورثة أو الموصى لهم أو الموهوب لهم دون أن يقدموا شهادة من مصلحة الضرائب دالة على تسديد ضريبة الأيلولة على الخزانة أو على التركة غير مستحق عليها ضرائب ، المادة (٣١)[٢] من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ .

٢ـ أن يسمح المصرف أو المحل أو الشخص الذى يشتغل عادة بتأجير الخزائن ـ بفتح الخزائن المؤجرة للمتوفى فى غيبة مندوب مصلحة الضرائب ، المادة (٣٤)

من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ .

٣ـ (أ) كل من وقع أو قبل أو إستعمل عقدا أو محررا أو غيره لم تؤد عنه ضريبة الدمغة المستحقة .

(ب) كل من توسط فى التعامل أو فى تحصيل قيمة سندات أو أوراق تجارية أو أى محرر لم تؤد عنه الضريبة المستحقة .

ثانيا : الركن المعنوى :

هذه الجرائم من الجنح والمخالفات ، فلا يلزم فيها توافر القصد الجنائى بل يكفى لوقوعها أن تصدر عن خطأ عير عمدى من الجانى .

ب ـ العقوبة :

تختلف العقوبة المقررة لكل من هذه الجرائم بإختلاف التشريعات الضريبية التى نصت عليها .

الخــــاتمــــة

تهدف الدولة الدائنة بالضريبة إلى تحقيق المصلحة العامة ، وهى فيما تنظم من إجراءات نحـو الوصـول إلـى ربـط الضريبـة وتقديرهـا وتحصيلهـا تمسـك بزمـام السلطة فى يدهـا ، الأمـر الـذى يمكنهـا مـن توقيـع العقوبـات علـى الأشـخاص الذيـن يخلون بواجباتهم الضريبية .

ولا يقتصر القانون الضريبى على مجرد تنظيم الجرائم الضريبية وأنما يعنى بالإضافة إلى ذلك تنظيم الإجراءات الجنائيـة الخاصـة بهـذه الجرائـم ، وقـد كـان ذلـك أمرا طبيعيا لأنه ما دام الجريمة الضريبية طبيعتهـا الخاصـة وإستقلالها الذاتـى فإنـه يجب تمييز إجراءات الإدعاء الجنائى عن هـذه الجريمـه والمحاكمـة عن غيرهـا مـن الإجراءات المتبعة بالنسبة إلى الجرائم العادية وقـد يكـون فـى نقـص القـانون فرصـة متاحة للممول أو الغير فى تجنب الضريبة ، وقـد يعمـد المشـرع إلـى تشـجيع الأفـراد على عدم مباشرة العمل المؤدى إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة ، وذلـك بقصـد تحقيق أغراض معينـة ، كـأن يهدف مـن الضريبـة الجمركيـة الحد مـن طلـب السـلع الأجنبية للأقبال على السلع الوطنية ، وقـد يهـدف مـن وضـع ضريبـة علـى إستهلاك سلع معينة تقليل طلبها والانصراف نحو سلع أخرى أكثر توافرا من الأولى علـى أنـه يمكن القول ـ بوجه عام ـ أن تجنب الضريبة يؤدى إلى الأضـرار بالخزانـة العامـة ، فىالحالات التى لا يبغى المشرع تحقيقة ، مما يدفعة إلى معالجة أسباب النقـص فـى التشريع الضريبى وسد سبل الفرار فى وجه الممولين .

وقد وجه علماء الإجتماع والأخلاق إهتمامهم منذ زمن طويل لبحث ظـاهرة التهريب الضريبى ، وقد رأوا تفشى هذه الظاهرة بين مختلف طبقات الشـعب ، حتـى قيل بأن الغش الضريبـى هـو جريمـة الشـرفاء بدعـوى أن الأشـخاص ذوى الضمـائر الحية الذين لا يقبلون الإستيلاء على شيئ مهما كان تافها ـــ بغير حـق لا يتورعـون عن مخالفة قانون الضريبة دون تردد ، إعتقادا منهم بأن هذا القانون يفـرض عليهـم القيام بتضحية غير عادلة ، وأنهم فى واقع الأمر ضحية لنصوص تحكمية .

والواقع أن الأمانة الضريبية لا تتميز عن الأمانة بوجـه عـام ، لأن الألـتزام بـأداء الحقـوق إلـى أصحابهـا لا يتجـزأ ولا يتغير مضمونـه عندمـا يكـون الدائـن هـو

المجتمع بأسره لا مجرد عضو من أعضائه فليس صحيحا ما قيل من أن الغش الضريبى هو جريمة الشرفاء ، فأى شرفاء الذين يحتالون على الدولة ويماطلون فى أداء ما تطالبهم به من الديون الضريبية .

على أنه من جهه أخرى أن الغش الضريبى أصبح مصدر قلق فى الحياة الإقتصادية فهو يضر بالخزانة العامة أضعاف ما يضر الممولين الذين يتهربون من أداء الضريبة ، ويحرم الدولة من أحد مصادر إيراداتها ، مما يدفعها إلى فرض الإلتزامات التى تهدف إلى تحقيق الصالح العام ، كالإلتزام بتقديم الإقرار فى الميعاد ويضع جزاء جنائيا على مخالفتها .

قائمة المراجع:

المراجع العربية :

١- الدكتور ابو اليزيد على المتيت
الضرائب غير المباشرة مؤسسة شباب الجامعة سنة ١٩٧٠ .

٢- الدكتور أحمد فتحى سرور
الجرائم الضريبية . دار النهضة العربية سنة ١٩٩٠ .
الوسيط فى قانون الإجراءات الجنائية . دار النهضة العربية سنة ١٩٩٣ .
الوسيط فى قانون العقوبات . القسم الخاص . دار النهضة العربية سنة ١٩٨٧ .
الوسيط فى قانون العقوبات . القسم العام . دار النهضة العربية سنة ١٩٨٦ .

٣- الدكتور أحمد محمود حسن
قضاء النقض الضريبى . منشأة المعارف بالاسكندرية سنة ١٩٨٦ .

٤- البشير الشوربجى
جرائم الضرائب والرسوم منشأة المعارف بالاسكندرية .

٥- الدكتور السيد عبد المولى
التشريع الضريبى المصرى . دار الفكر العربى سنة ١٩٧٧ .
النظام الضريبى المصرى - الجزء الأول . الضرائب المباشرة . دار النهضة العربية سنة ١٩٩٠ .

٦- الدكتور حسن صادق المرصفاوى
التجريم فى تشريعات الضرائب . الطبعة الأولى سنة ١٩٦٣ . دار المعارف بالاسكندرية .

٧- الدكتور حسين خلاف
الأحكام العامة فى قانون الضرائب . مكتبة النهضة المصرية سنة ١٩٥٦ .
الوجيز فى تشريع الضرائب المصرية . مكتبة النهضة المصرية سنة ١٩٥٣ .
ضريبة التركات فى مصر . مطبعة جامعة القاهرة سنة ١٩٥٧ .
ضريبة الأرباح التجارية سنة ١٩٥٤ .
صفحات من تاريخ مصر المالى المعاصر . دار الفكر العربى .

٨- سامى مختار شيمى
ضرائب المرتبات والأجور تطبيقا وتحديدا سنة ١٩٩٤ .

٩- الدكتور شريف رمسيس تكلا
نظام الضرائب على الدخل فى مصر . دار الفكر العربى سنة ١٩٧٩ .

١٠- الدكتور عاطف صدقى
التشريع الضريبى المصرى . دار النهضة العربية سنة ١٩٧٠ .
الضرائب فى الاتحاد السوفيتى . مطبعة نهضة مصر بالفجالة سنة ١٩٦٤ .

١١- الدكتور عبد الحكيم الرفاعى ، الدكتور حسين خلاف
مبادئ النظرية العامة للضريبة . مكتبة النهضة المصرية سنة ١٩٥٣ .
الضرائب المباشرة مكتبة عبد الله وهبه سنة ١٩٤٣ .

١٢- عبد الرافع اسماعيل الخطيب
الحصر فى النظام الضريبى سنة ١٩٧٦.

١٣- عبد العزيز عبد الوهاب
المرجع فى أحكام ضرائب الدمغة . مكتبة التجارة والتعاون سنة ١٩٧٩ .

١٤ـ عبد الوهاب حلمى — الضريبة على أرباح المهن غير التجارية سنة ١٩٦٣ .

١٥ـ على مجاهد شاهين — قانون تحقيق العدالة الضريبية سنة ١٩٧٨ .

١٦ـ الدكتور عبد الرؤوف مهدى — المسئولية الجنائية فى الجرائم الإقتصادية . رسالة دكتوراة القاهرة سنة ١٩٧٤ .

١٧ـ الدكتور عبد الحميد الشواربى — الجرائم المالية والتجارية . منشأة المعارف بالاسكندرية .

١٨ـ الدكتور عرفات التهامى — ضرائب الدخل فى التشريع الضريبى المصرى سنة ١٩٩٣ . دار النهضة العربية .

١٩ـ الدكتور مأمون محمد سلامة — الإجراءات الجنائية فى التشريع المصرى . دار الفكر العربى سنة ١٩٨٦ .

٢٠ـ الدكتور محمد أحمد الرزاز — الضرائب على الدخل فى مصر . مكتبة القاهرة الحديثة سنة ١٩٩٠ .

٢١ـ محمد السعيد وهبه — صور التهرب الضريبى . دار النشر للثقافة سنة ١٩٦٣ .

٢٢ـ الدكتور محمد حلمى مراد — النظم الضريبية فى البلاد العربية سنة ١٩٥٨ . تشريع الضرائب ــ الجزء الأول ، الضرائب المباشرة سنة ١٩٦٣ مطبعة نهضة مصر .

٢٣ـ الدكتور محمود محمود مصطفى — الجرائم الإقتصادية فى القانون المقارن ــ الجزء الأول ، الطبعة الأولى سنة ١٩٦٣ .

٢٤ـ الدكتور محمود نجيب حسنى — شرح قانون الإجراءات الجنائية . دار النهضة العربية سنة ١٩٨٨ .

٢٥ـ محمود وجدى عبد الصمد ، ممدوح عبد الحفيظ — قضاء الضرائب سنة ١٩٨٠ .

٢٦ـ كامل حامد السعيد — النظرية العامة لجرائم التهرب الجمركى رسالة دكتوراة القاهرة سنة ١٩٧٩ .

٢٧ـ كمال عبد الرحمن الجرف — المبادئ القانونية فى الأحكام الضريبية سنة ١٩٥٨ .

٢٨ـ الدكتور زكريا محمد بيومى — قانون الضرائب على الدخل سنة ١٩٨٧.

ضرائب الدخل فى التشريع السودانى . دراسة تحليلية مقارنة سنة ١٩٧٤ .

الطعون القضائية فى ربط الضرائب على الدخل . منشأة المعارف بالاسكندرية سنة ١٩٧٤ .

٢٩ـ الدكتور يونس البطريق — النظم الضريبية سنة ١٩٨٧ .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

(1) Stéfani , Queques aspects de l'autonomie Droit Etudes sur la direction de G. Dalloz . Paris 1956 .

(2) Delogu (Tullio) : La Loi pénal et son application Cours de doctorat a l'université du Caire 1958 .

(3) Launais H. de la Villegu un V. et Accanas , Droit pénal financier 1947 .

(4) Homel (J) le Droit pénal Spécial des Sociatés anonymes 1955 .

(5) Michei (J) les infractions fiscales et leur repression dans la doctrene et la legisilation .

(6) Navatte (B) la fraude et l'habitte en Droit fiscal - Chronique Dalloz 1951 .

(7) Vidal (J) Theohe générale de la fraude - Paris .

(8) Fend (M) philosophie de cours doctorat universite du caire 1958 .

(9) Lemaire (P.) les classique pour touskant fondenents de la metaphgisque des moeurs - paris .

(10) Hemann schwaiger . Georg Meger Myrboch . steim Becker, Hefter Von Bar .

(11) Morang , l'interparation des fiscales revue de science et des legistation financieres 1951 .

(12) Jeze (G) la fraude firude fireal , Reu . Scet de legifin 1933

- Nature et regime juridique de la creance d'impot Revue de science et le gistation fenancieres 1936 .

(13) Roger Merie , Droit penal générale 1959 .

(14) Garbonnier : Du sens de la repression applicable du complices selon l'article 59 du Gode penal J. C. P. 1952 .

(15) Levasseur les personnes morales victimes auteurs Revue de Droit pénal et de criminologie 1954 .

الفهرس

الفصل الثانى

صور التجريم المضرة بالخزانة العامة

المبحث الأول

الجرائم المعاقب عليها بالسجن

المطلب الأول

عدم تقديم إخطار مزاولة النشاط

المطلب الثانى

الإحتيال الضريبى

الفرع الثانى

تزوير الإقرارات الضريبية

المطلب الثانى

إستعمال طابع دمغة سبق إستعماله

المطلب الثالث

عدم إحتجاز قيمة الضرائب المستحقة

المبحث الثالث

الجرائم المعاقب عليها بالغرامة

المطلب الأول

الإمتناع عن تقديم الأوراق الضريبية

المطلب الثانى

إتلاف الأوراق الضريبية

المطلب الثالث

عدم التحقق من الوفاء بالضريبة

مؤسسة الذهبي
للطباعة
يسري حسن اسماعيل
٢ شارع عبد العزيز - الهدارة عابدين
ت ٣٩١٠٠٧٥